TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2013. gada 11. aprīlī*

Nodokļi — PVN — Direktīva 2006/112/EK — 203. pants — Nodokļu neitralitātes princips — Samaksātā nodokļa atmaksāšana piegādātājiem gadījumā, ja no nodokļiem atbrīvota darījuma saņēmējam tiek atteiktas tiesības atskaitīt nodokli

Lieta C-138/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 6. martā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 15. martā, tiesvedībā

Rusedespred OOD

pret

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

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], E. Juhāss [*E. Juhász*], D. Švābi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

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,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

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 *Rusedespred OOD* (turpmāk tekstā – "*Rusedespred*") 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" direktoru, turpmāk tekstā – "*Direktor*"] par minētā direktora atteikumu atmaksāt *Rusedespred* pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN"), par kuru šis uzņēmums izsniedza rēķinu savam klientam pēc tam, kad nodokļu administrācija atteica šim klientam tiesības atskaitīt minēto PVN tādēļ, ka attiecīgais pakalpojums nebija apliekams ar nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktu:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Minētās direktīvas 203. pantā ir noteikts:

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

Bulgārijas tiesības

5 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, turpmāk tekstā – "*ZDDS*") 12. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Ar nodokli apliekams darījums ir jebkura preces piegāde vai pakalpojumu sniegšana 6. un 9. panta nozīmē, ja to ir veicis nodokļu maksātājs saskaņā ar šo likumu un ja šī darījuma izpildes vieta ir valsts teritorijā, kā arī jebkurš nodokļa maksātāja darījums, kuram piemēro nulles likmi, izņemot gadījumus, saistībā ar kuriem šajā likumā ir noteikts citādi."

6 Atbilstoši *ZDDS* 45. panta 3. punktam:

"No nodokļa atbrīvo [..] tādu ēku vai ēkas daļas piegādi, kas nav jaunas, zem tām esošās zemes piegādi, kā arī citu ar to saistīto lietu tiesību rašanos un nodošanu."

7 Atbilstoši *ZDDS* 70. panta 5. punktam prettiesiski aprēķināta nodokļa gadījumā nav tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu.

8 Atbilstoši šā likuma 85. pantam nodokļu prasījuma tiesības rodas pret jebkuru personu, kas to norāda rēķinā un/vai paziņojumā minētā likuma 112. panta izpratnē.

9 Šā paša likuma 116. pantā ir noteikts:

"(1) Korekciju veikšana un pierakstījumi rēķinos un ar tiem saistītajos paziņojumos nav pieļaujami. Kļūdaini izrakstīti dokumenti vai dokumenti, kuros veiktas korekcijas, ir jāanulē, un jāizdod jauni dokumenti.

[..]

(3) Kļūdaini sagatavoti dokumenti ir arī izrakstīti rēķini un ar tiem saistīti paziņojumi, kuros norādīts PVN, lai gan tas nav jānorāda.

(4) Ja kļūdaini sagatavotos dokumentus vai dokumentus, kuros veiktas korekcijas, piegādātājs, resp., pakalpojumu sniedzējs, vai pircējs, resp., saņēmējs, ir iegrāmatojis, par anulēšanu ir jāsagatavo katrai pusei paredzēts protokols, kurā jānorāda:

1) anulēšanas pamats;

2) anulējamā dokumenta numurs un datums;

3) jaunizdotā dokumenta numurs un datums;

4) protokolu katrai pusei izveidojušo personu paraksti.

(5) Visi anulēto dokumentu eksemplāri jāglabā pie to izdevēja; to iegrāmatošanu veic piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs un pircējs vai saņēmējs atbilstoši šī likuma īstenošanas noteikumiem."

10 Nepamatoti samaksāto nodokļu summu atmaksāšana ir reglamentēta Nodokļu un apdrošināšanas procesa kodeksa (*danachno osiguritelen protsesualen kodeks*) 128. un 129. pantā.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 2009. gada 15. augustā *Rusedespred* iesniedza *Esi Trade EOOD* (turpmāk tekstā – "*Esi Trade*") PVN rēķinu saistībā ar ēkas pārdošanu un atjaunošanu. Šajā rēķinā bija norādīta šīs ēkas un tās atjaunošanas cena, iegādes nodokļa un reģistrācijas nodevas summa, kā arī PVN summa.

12 Tā kā minētās ēkas pārdošana ir atbrīvota no PVN, nodoklis tika aprēķināts, pamatojoties uz trim citiem šī rēķina elementiem, proti, atjaunošanas izmaksām, iegādes nodokli un reģistrācijas nodevu.

13 Pēc tam *Rusedespred* iekļāva šo pašu rēķinu savā nodokļu deklarācijā par attiecīgo periodu, bet *Esi Trade* īstenoja savas tiesības uz aprēķinātā PVN atskaitīšanu.

14 2010. gadā *Esi Trade* tika pakļauta nodokļu administrācijas kontrolei, kas ar 2010. gada 18. jūnija nodokļu revīzijas lēmumu atteica šai sabiedrībai tiesības atskaitīt attiecīgajā rēķinā norādīto PVN. Šī administrācija uzskatīja, ka no nodokļa ir atbrīvoti visi rēķinā norādītie darījumi, tādējādi PVN norādīšana šajā rēķinā neesot bijusi pamatota. Minētais nodokļu revīzijas lēmums kļuva galīgs 2011. gada 4. aprīlī.

15 2011. gada 9. maijā *Rusedespred* iesniedza nodokļu administrācijai lūgumu atmaksāt summu, kura nepamatoti norādīta rēķinā, bet šī administrācija lika veikt šīs sabiedrības kontroli un ar 2011. gada 2. jūnija nodokļu revīzijas lēmumu atteica pieprasīto atmaksu tādēļ, ka nebija konstatējams nepamatoti samaksātais PVN. Proti, saskaņā ar *ZDDS* 85. pantu 2009. gada 15. augusta rēķinā norādītais PVN esot jāpieprasa no *Rusedespred*, kas ir persona, kura ir norādījusi minēto nodokli šajā rēķinā.

16 Tā kā *Direktor* ar 2011. gada 25. augusta lēmumu apstiprināja 2011. gada 2. jūnija nodokļu revīzijas lēmumu, *Rusedespred* cēla prasību *Administrativen sad Varna* [Varnas Administratīvajā tiesā], apgalvojot, ka nodokļu administrācija, ņemot vērā, ka iepriekš tā ar galīgu nodokļu revīzijas lēmumu atteica rēķina adresātam tiesības atskaitīt minēto nodokli, kļūdaini ir atteikusi atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN par piegādi, kas ir atbrīvota no šā nodokļa.

17 Tiesvedībā pamatlietā *Direktor* apgalvoja, ka strīdīgajā rēķinā norādītais nodoklis saskaņā ar *ZDDS* 85. pantu bija jāmaksā. Viņš uzskatīja, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs uzskatītu, ka, izrakstot minēto rēķinu, viņš ir pieļāvis kļūdu, viņam saskaņā ar *ZDDS* 116. pantu būtu iespēja šo kļūdu labot.

18 Iesniedzējtiesa norāda, ka šajā gadījumā tiesības atskaitīt rēķinā norādīto PVN *Esi Trade* tika atteiktas ar galīgu nodokļu revīzijas lēmumu. Tās ieskatā ir jāuzskata, ka PVN zaudēšanas risks, kas izriet no atskaitīšanas tiesībām, ir "pilnībā un neapstrīdami" jāizslēdz. Līdz ar to tā uzskata, ka nodokļu neitralitātes principam būtu pretrunā lūgt attiecīgajam piegādātajam samaksāt minēto nodokli, pamatojoties uz *ZDDS* 85. pantu.

19 Attiecībā uz *Rusedespred* iespēju labot kļūdaino rēķinu iesniedzējtiesa skaidro, ka šāda iespēja, pretēji nodokļu administrācijas apgalvotajam, šajā gadījumā nepastāv. Kļūdaino dokumentu labošanas procedūrā, kas reglamentēta *ZDDS* 116. pantā, ir paredzēts atcelt šādi izstrādāto nodokļu dokumentu. Tomēr šāda rēķina atcelšana, ņemot vērā, ka piegāde jau tikusi pakļauta nodokļu kontrolei un ka rēķinā norādītā PVN atskaitīšana piegādes saņēmējam ar galīgu nodokļu revīzijas lēmumu tikusi liegta, neesot atļauta.

20 Šādos apstākļos iesniedzējtiesai rodas jautājums par to, vai nodokļu maksātājs savas tiesības uz kļūdaini rēķinā norādītā PVN atmaksāšanu var balstīt uz Savienības tiesību principiem, kas reglamentē kopējo PVN sistēmu. Uzskatot, ka pamatlietas iznākums ir atkarīgs no Savienības tiesību interpretācijas, *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nodokļu maksātājam ir tiesības līdz paredzētā noilguma termiņa beigām pieprasīt atmaksāt rēķinā kļūdas dēļ norādītu PVN, kas nodokļu maksātājam nebija jāmaksā, ja atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam darījums, par ko nodoklis ir aprēķināts, nav apliekams ar nodokli, nodokļu ieņēmumu apdraudējums ir novērsts un valsts likumā rēķinu koriģēšanai paredzētais regulējums nav piemērojams?

2) Vai kopējā PVN sistēma, kā arī neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principi nepieļauj, ka kompetentā ieņēmumu iestāde, pamatojoties uz valsts tiesību normu, ar ko transponēts Direktīvas 2006/112 203. pants, var atteikties atmaksāt rēķinā norādīto PVN, ja šis nodoklis nav bijis jāmaksā tādēļ, ka darījums nav apliekams ar nodokli, bet tas kļūdas dēļ tomēr norādīts rēķinā, aprēķināts un samaksāts, ja ar galīgo nodokļu revīzijas lēmumu pircēja vai pakalpojumu saņēmēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par šo pašu darījumu jau ir noraidītas ar pamatojumu, ka piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs nodokli ir aprēķinājis prettiesiski?

3) Vai nodokļu maksātājs var tieši atsaukties uz kopējo PVN sistēmu reglamentējošiem pamatprincipiem, konkrēti, uz PVN neitralitātes un efektivitātes principu, lai vērstos pret valsts tiesisko regulējumu vai tā piemērošanu nodokļu iestādēs vai tiesās, respektīvi, norādot uz valsts tiesiskā regulējuma neesamību, kas ir iepriekš minēto principu pārkāpums?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

21 Ar savu pirmo un otro jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN neitralitātes princips, kas ir precizēts judikatūrā par Direktīvas 2006/112 203. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā, ka, pamatojoties uz valsts tiesību normu, ar ko transponēts minētais pants, nodokļu administrācija atsaka no nodokļiem atbrīvota pakalpojuma sniedzējam atmaksāt PVN, kas kļūdaini norādīts tā klientam izsniegtajā rēķinā, tādēļ, ka šis pakalpojumu sniedzējs nav labojis kļūdaino rēķinu, lai arī šī administrācija ir galīgi atteikusi šim klientam tiesības atskaitīt minēto PVN, un šī galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētā labošanas sistēma vairs nav piemērojama.

22 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, pirmkārt, ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 203. pantā ir paredzēts, ka PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.

23 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka 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, kā arī 2013. gada 31. janvāra spriedumu lietā C-642/11 *Stroy trans*, 29. punkts).

24 Nosakot, ka rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā, Direktīvas 2006/112 203. panta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, ko var izraisīt minētās direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Stadeco*, 28. punkts, un lietā *Stroy trans*, 32. punkts). Šajā ziņā no lēmuma uzdot prejudiciālus jautājumus izriet, ka šāds risks nepastāv pamatlietā, jo nodokļu administrācija ir galīgi atteikusi rēķina saņēmējam tiesības atskaitīt nodokli.

25 Otrkārt, attiecībā uz PVN, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins, atmaksu ir jāatgādina, ka Direktīvā 2006/112 nav paredzēta neviena norma par PVN, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins, korekciju no rēķina izrakstītāja puses un ka šādos apstākļos principā dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos PVN, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins, varētu tikt koriģēts (šajā ziņā skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I-6973. lpp., 48. un 49. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 35. punkts).

26 Tiesa ir 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 (skat. 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 *Genius*, *Recueil*, 4227. lpp., 18. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 36. punkts).

27 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 (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, 58. un 68. punkts, kā arī lietā *Stadeco*, 37. un 38. punkts).

28 Treškārt, ir jāatgādina, ka dalībvalstis gan var noteikt pasākumus, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 39. punkts). It īpaši ar nosacījumu, saskaņā ar kuru ir jālabo kļūdaini izrakstītais rēķins, pirms var tikt panākta PVN, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins, atmaksāšana, principā var tikt novērsts nodokļu ieņēmumu apdraudējums (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 42. punkts).

29 Tomēr šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šādi noteikto mērķu sasniegšanai, un tātad tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Līdz ar to, ja PVN atmaksāšana kļūst neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta sakarā ar kārtību, kādā var tikt iesniegti lūgumi par nodokļu atmaksāšanu, nodokļu neitralitātes princips un efektivitātes princips var prasīt, lai dalībvalstis paredzētu līdzekļus un procesuālus noteikumus, kas ļautu nodokļa maksātājam atgūt nodokli, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Attiecībā uz pamatlietu no lēmuma uzdot prejudiciālus jautājumus izriet, ka Bulgārijas tiesībās principā ir paredzēta iespēja panākt PVN, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins, atmaksāšanu, tomēr šo tiesību izmantošana ir pakārtota nosacījumam, ka vispirms ir jāizlabo kļūdainais rēķins. Kā tika norādīts šā sprieduma 28. punktā, ar šādu prasību var tikt novērsts nodokļu ieņēmumu apdraudējums.

32 Tomēr tāpat no lēmuma uzdot prejudiciālus jautājumus izriet, ka saskaņā ar piemērojamajām valsts tiesībām *Rusedespred* vairs nav iespējas labot strīdīgo rēķinu pēc tam, kad nodokļu administrācija galīgi bija atteikusi šī rēķina saņēmējam tiesības atskaitīt tajā minēto PVN summu.

33 Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, tā kā nodokļu administrācija galīgi ir atteikusi rēķina saņēmējam tiesības atskaitīt nodokli, ar šo tiesību izmantošanu saistītais nodokļu ieņēmumu apdraudējums ir pilnībā novērsts.

34 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka, rēķinā kļūdas dēļ norādītā PVN korekcijai piemērojot nosacījumu, ka šis rēķins tiek izlabots, un tā kā šo nosacījumu vairs nav iespējams izpildīt, būtībā tiek pārsniegts tas, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu Direktīvas 2006/112 203. pantā paredzēto nodokļu ieņēmumu apdraudējuma novēršanas mērķi.

35 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN neitralitātes princips, kas ir precizēts judikatūrā par Direktīvas 2006/112 203. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka, pamatojoties uz valsts tiesību normu, ar kuru transponēts minētais pants, nodokļu administrācija atsakās no nodokļa atbrīvota pakalpojuma sniedzējam atmaksāt PVN, par kuru tā klientam kļūdas dēļ ir izrakstīts rēķins, tādēļ, ka šis piegādātājs nav izlabojis kļūdaino rēķinu, lai arī šī administrācija šim klientam ir galīgi atteikusi tiesības atskaitīt minēto PVN un šā galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētais korekcijas mehānisms vairs nav piemērojams.

Par trešo jautājumu

36 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļu maksātājs var atsaukties uz PVN neitralitātes principu, kas ir precizēts judikatūrā par Direktīvas 2006/112 203. pantu, lai apstrīdētu valsts tiesību normu, kurā PVN, par kuru kļūdas dēļ ir izrakstīts rēķins, atmaksāšana ir pakļauta nosacījumam, ka tiek labots kļūdainais rēķins, lai gan tiesības atskaitīt minēto PVN ir galīgi tikušas atteiktas un šā galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētais korekcijas mehānisms vairs nav piemērojams.

37 Vispirms ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, piemērojot valsts tiesības, valsts tiesām tās ir jāinterpretē cik vien iespējams atbilstoši attiecīgās direktīvas tekstam un mērķim, lai sasniegtu tajā paredzēto rezultātu un tātad panāktu atbilstību LESD 288. panta trešajai daļai. Šis pienākums interpretēt valsts tiesības atbilstoši [Savienības tiesībām] atbilst LESD sistēmai, jo tas ļauj valsts tiesām savas kompetences ietvaros nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu efektivitāti, iztiesājot lietas, kas tām iesniegtas (it īpaši skat. 2012. gada 24. janvāra spriedumu lietā C-282/10 *Dominguez*, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Attiecībā uz iespēju atsaukties uz PVN neitralitātes principu strīdā pret dalībvalsti vispirms ir jānorāda, ka šis princips ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kas tostarp reglamentēts Direktīvā 2006/112 (šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Tad, kā izriet no šā sprieduma 35. punkta, PVN neitralitātes princips, kas ir precizēts judikatūrā par Direktīvas 2006/112 203. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir situācija, kad nodokļu administrācija atsakās no nodokļa atbrīvota pakalpojuma sniedzējam atmaksāt PVN, par kuru kļūdas dēļ viņa klientam ir izrakstīts rēķins, tādēļ, ka šis piegādātājs nav labojis kļūdaino rēķinu, bet šī administrācija ir galīgi atteikusi šim klientam tiesības atskaitīt minēto PVN un šā galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētais korekcijas mehānisms vairs nav piemērojams.

40 Saskaņā ar judikatūru nodokļu maksātājs attiecīgajā gadījumā var atsaukties uz PVN neitralitātes principu, apstrīdot valsts tiesību normu vai ja, to piemērojot, šie principi netiek ievēroti (šajā ziņā skat. 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-2283. lpp., 34. punkts). Tādos apstākļos, kā izriet no šā sprieduma 35. punkta, uz PVN neitralitātes principu, kas ir precizēts judikatūrā par Direktīvas 2006/112 203. pantu un kas attiecīgajai dalībvalstij paredz beznosacījuma un pietiekami precīzu pienākumu, var atsaukties, apstrīdot valsts tiesību normu, kurā tas nav ievērots.

41 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu maksātājs var atsaukties uz PVN neitralitātes principu, kas ir precizēts judikatūrā par Direktīvas 2006/112 203. pantu, lai apstrīdētu valsts tiesību normu, kurā PVN, par kuru kļūdas dēļ izrakstīts rēķins, atmaksāšana ir pakļauta nosacījumam, ka ir jāizlabo kļūdainais rēķins, bet tiesības atskaitīt minēto PVN tikušas galīgi atteiktas un šā galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētais korekcijas mehānisms vairs nav piemērojams.

Par tiesāšanās izdevumiem

42 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 (piektā palāta) nospriež:

1) PVN neitralitātes princips, kas ir precizēts judikatūrā par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 203. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka, pamatojoties uz valsts tiesību normu, ar kuru transponēts minētais pants, nodokļu administrācija atsakās no nodokļa atbrīvota pakalpojuma sniedzējam atmaksāt PVN, par kuru tā klientam kļūdas dēļ ir izrakstīts rēķins, tādēļ, ka šis piegādātājs nav izlabojis kļūdaino rēķinu, lai arī šī administrācija šim klientam ir galīgi atteikusi tiesības atskaitīt minēto PVN un šā galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētais korekcijas mehānisms vairs nav piemērojams;

2) nodokļu maksātājs var atsaukties uz PVN neitralitātes principu, kas ir precizēts judikatūrā par Direktīvas 2006/112 203. pantu, lai apstrīdētu valsts tiesību normu, kurā PVN, par kuru kļūdas dēļ izrakstīts rēķins, atmaksāšana ir pakļauta nosacījumam, ka ir jāizlabo kļūdainais rēķins, bet tiesības atskaitīt minēto PVN tikušas galīgi atteiktas un šā galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētais korekcijas mehānisms vairs nav piemērojams.

[Paraksti]