TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2009. gada 18. jūnijā *

Lieta C-566/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 30. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 21. decembrī, tiesvedībā

***Staatssecretaris van Financiën***

pret

***Stadeco BV***.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], P. Linda [*P. Lindh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 11. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Stadeco BV* vārdā — A. Freitīrs [*A. Fruijtier*], *advocaat*,

— Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*], M. de Hrāfe [*M. de Grave*] un K. ten Dama [*C. ten Dam*], pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*], S. Trekli [*S. Trekli*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Itālijas valdības vārdā — R. Adams [*R. Adam*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un V. Roelss [*W. Roels*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2009. gada 12. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās Direktīvas 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.), ko groza Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu un nodokļu neitralitātes principu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā *Staatssecretaris van Financiën* (turpmāk tekstā — "*Staatssecretaris*") pret *Stadeco BV* (turpmāk tekstā — "*Stadeco*") par nodokļa maksātāja tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") korekciju, kas norādīts sniegto pakalpojumu saņēmējam nosūtītajā rēķinā.

## Atbilstošās tiesību normas

*Kopienu tiesiskais regulējums*

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par "preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Šīs direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka "tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar [..] kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, ieskaitot šādu pasākumu rīkotāju darbību un attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu, [..] ir vieta, kur fiziski veic šos pakalpojumus".

5 Minētās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka atbilstīgi iekšējai sistēmai PVN ir jāmaksā "jebkurai personai, kas norāda [PVN] faktūrā [rēķinā] vai citā dokumentā, kurš kalpo par faktūru [rēķinu]".

*Valsts tiesiskais regulējums*

6 Saskaņā ar 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*, *Staatsblad* 1968, Nr. 329) 1. panta 1. punkta a) apakšpunktu tādā redakcijā, kas bija piemērojama pamata lietā aplūkotajā fiskālajā gadā (turpmāk tekstā — "*Wet*"), "ar nosaukumu "apgrozījuma nodoklis" ir radīts nodoklis, ko iekasē par [..] preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko Nīderlandē sava uzņēmuma ietvaros ir veicis uzņēmējs".

7 *Wet* 6. panta 2. punkta c) apakšpunkta 1. daļā ir paredzēts, ka "tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar [..] kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, [..] ir vieta, kur šīs darbības vai darbs ir veikti".

8 *Wet* 12. panta 1. punktā ir noteikts, ka "nodokli iekasē no uzņēmēja, kurš veic piegādi vai sniedz pakalpojumu".

9 *Wet* 14. panta 1. punkts ir formulēts tādējādi, ka "nodoklis, kas kļuvis iekasējams vienā finanšu gadā, ir jāsamaksā uz deklarācijas pamata".

10 *Wet* 37. pantā ir paredzēts, ka "ikviena persona, kas kaut kādā veidā norāda apgrozījuma nodokli, kuru tā nav parādā saskaņā ar citu normu nekā šis pants, ir to parādā no nodokļa tajā datumā, kad tā izraksta rēķinu; tai šis nodoklis ir jāmaksā saskaņā 14. pantu".

11 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamata prāvas faktu rašanās laikā, kā to precizēja Nīderlandes valdība, Nīderlandes nodokļu iestādes saskaņā ar *Staatssecretaris* instrukcijām, lai koriģētu apgrozījuma nodokli, lūdza rēķina, kurā šāds nodoklis ir norādīts kļūdaini, izrakstītājam izlabot rēķinu, sniegto pakalpojumu saņēmējam izrakstot jaunu rēķinu vai izsniedzot parādzīmi.

**Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

12 *Stadeco* ir Nīderlandē reģistrēts uzņēmums, kas nodarbojas ar stendu iznomāšanu, uzstādīšanu un demontāžu gadatirgos un izstādēs.

13 No 1993.–1995. gadam *Stadeco* sniedza savus pakalpojumus Vācijā un trešās valstīs *Economische Voorlichtingsdienst* (Ekonomikas preses centrs; turpmāk tekstā — "*EVD*"), publisko tiesību subjekta, kas reģistrēts Nīderlandē un ir pakļauts Ekonomikas ministrijai, vārdā. *Stadeco* pakalpojumus *EVD* izmantoja tikai darbībām, kas Nīderlandē nav apliktas ar apgrozījuma nodokli, un kā publisko tiesību sabiedrībai tai nebija nekādu tiesību šo nodokli atskaitīt.

14 Rēķinos par minētajiem pakalpojumiem, kuri sniegti ārpus Nīderlandes, bija norādīts maksājamais apgrozījuma nodoklis, kas bija piemērojams tādiem pašiem pakalpojumiem, kuri sniegti Nīderlandē. *EVD* maksāja šos rēķinus pilnībā un *Stadeco* samaksāja Nīderlandei norādīto nodokli.

15 1996. gadā nodokļu iestādes informēja *Stadeco*, ka par attiecīgajiem pakalpojumiem, kuri sniegti ārpus Nīderlandes, tai nav jāmaksā apgrozījuma nodoklis Nīderlandei. Pēc tam *Stadeco* lūdza atmaksāt visu šajā sakarā samaksāto nodokli, kura apmērs bija NLG 230 314 (EUR 104 512). Nodokļu iestādes prasīto atmaksu pakārtoja *EVD* izrakstīto rēķinu izlabošanai, *Stadeco* šajā sakarā nosūtīja tām parādzīmes kopiju. Rezultātā tā saņēma minēto atmaksu.

16 Taču 2000. gadā veiktās pārbaudes laikā nodokļu iestādes konstatēja, ka *Stadeco* nebija *EVD* izrakstījusi nevienu parādzīmi, ne arī izlabojusi pēdējai izrakstītos rēķinus vai atmaksājusi naudu. Tādēļ nodokļu iestādes nosūtīja *Stadeco* paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru attiecībā uz visiem atmaksātajiem nodokļiem.

17 Pēc tam, kad tās sūdzība, kas iesniegta par šo paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru, tika noraidīta, *Stadeco* panāca, ka minēto paziņojumu atceļ *Gerechtshof te's-Gravenhage* (Hāgas Apelācijas tiesa). Šī tiesa nolēma, ka šajā gadījumā izlabot rēķinos esošās kļūdas nav būtiski, jo, tā kā *EVD* statuss izslēdza jebkādas tiesības atskaitīt apgrozījuma nodokli, nav pastāvējis nodokļu ieņēmumu apdraudējums.

18 *Staatssecretaris* iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā] kasācijas sūdzību par *Gerechtshof te's-Gravenhage* spriedumu. Tā norādīja, ka, tā kā *Stadeco* nav ievērojusi nosacījumus attiecībā uz rēķinu kļūdu korekciju, tai nav tiesību paturēt apgrozījuma nodokļa atmaksu.

19 Iesniedzējtiesa uzskata, ka saskaņā ar materiālo tiesību normām par PVN, ja attiecīgo pakalpojumu vieta nebija Nīderlandē, paziņojums par nodokļu maksājumu apmēru varēja būt pamatots tikai ar *Wet* 37. pantu, ar kuru Nīderlandes tiesībās ir transponēts Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts.

20 Taču iesniedzējtiesai ir šaubas attiecībā uz nodokļa parāda rašanos saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu dalībvalstī, kurā ir reģistrēts rēķina izrakstītājs, kad par pakalpojuma sniegšanas vietu atbilstoši šim rēķinam saskaņā ar kopējo PVN sistēmu ir uzskatāma cita dalībvalsts.

21 Tādā gadījumā iesniedzējtiesa arī jautā, vai nodokļa parāda izlabošanu var pakārtot attiecīgā rēķina izlabošanai, īpaši, kad sniegto pakalpojumu saņēmējam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šajā sakarā tā uzskata, ka no paša sākuma nevar izslēgt, ka dalībvalstīm ir tiesības paredzēt tādus nosacījumus, lai novērstu nepamatotu iedzīvošanos.

22 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas [..] 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN nav jāmaksā dalībvalstī, kurā dzīvo vai ir reģistrēts rēķina izrakstītājs, ja rēķina izrakstītājs rēķinā iekļauj PVN summu par pakalpojumu, kas saskaņā ar kopējo [PVN] sistēmu tiek uzskatīts par sniegtu citā dalībvalstī vai trešā valstī?

2) Ja atbilde ir noraidoša — vai tad, ja saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu rēķins ir izrakstīts saņēmējam, kuram nav tiesību atskaitīt PVN (tā, ka nav nodokļu ieņēmumu apdraudējuma), dalībvalstis drīkst PVN, kas rēķinā iekļauts kļūdaini un kas tāpēc, pamatojoties uz šo noteikumu, ir jāmaksā, labojumiem paredzēt tādu nosacījumu, ka nodokļu maksātājs vēlāk izraksta savam klientam koriģētu rēķinu, kurā nav norādīta PVN summa?"

**Par prejudiciālajiem jautājumiem**

*Par pirmo jautājumu*

23 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar šo normu PVN nav jāmaksā dalībvalstī, kurā dzīvo vai ir reģistrēts rēķina izrakstītājs, ja rēķina izrakstītājs rēķinā ir norādījis PVN summu par pakalpojumu, kas saskaņā ar Sesto direktīvu tiek uzskatīts par sniegtu citā dalībvalstī vai trešā valstī.

24 Šajā sakarā vispirms ir jānorāda, ka pretēji *Stadeco* apgalvotajam tas, ka Sestās direktīvas 21. panta 1. punkts attiecas tikai uz PVN parādnieku noteikšanu "iekšējā sistēmā", bet pamata lietā *Stadeco* attiecīgos pakalpojumus *EVD* nav sniedzis Nīderlandes teritorijā, nav šķērslis, lai pamata lietas faktiskajiem apstākļiem piemērotu šīs normas c) apakšpunktu.

25 Pirmkārt, kā to savu secinājumu 12. punktā norādīja ģenerāladvokāte, no Sestās direktīvas 7. panta 1. punkta un 21. panta 2. punkta izriet, ka jēdziens "iekšējā sistēma" attiecas uz visu Eiropas Kopienas teritoriju, kāda tā noteikta Sestās direktīvas 3. pantā.

26 Otrkārt, ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka jebkurai personai, kas norāda PVN rēķinā vai citā dokumentā, kurš kalpo par rēķinu, ir jāmaksā šis nodoklis. Šīm personām rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā neatkarīgi no jebkāda pienākuma maksāt to par darbībām, kuras ir apliekamas ar PVN (šajā sakarā skat. 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 *Genius*, *Recueil*, 4227. lpp., 19. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I-6973. lpp., 53. punkts, kā arī 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 23. punkts).

27 Līdz ar to pretēji nodokļu parāda gadījumam, kurš, iespējams, radies ar PVN apliekamu darbību dēļ, pakalpojumu, par kuru ir izrakstīts rēķins, sniegšanas vietai nav nozīmes attiecībā uz Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto nodokļu parāda rašanos, kas ir jāmaksā tikai tādēļ, ka PVN ir norādīts šajā rēķinā.

28 Nosakot, ka rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā neatkarīgi no jebkāda pienākuma maksāt to par darbībām, kuras ir apliekamas ar PVN, Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, ko var izraisīt

Sestās direktīvas 17. pantā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel*, 57. un 61. punkts; 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou* u.c., *Recueil*, I-13295. lpp., 50. un 53. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken*, 23. punkts).

29 Pat ja minēto tiesību izmantošana attiecas tikai uz nodokļiem, kas atbilst kādai ar PVN apliekamai darbībai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Genius*, 13. punkts), nodokļu ieņēmumu apdraudējums būtībā nav pilnībā izslēgts, jo rēķina, kurā nepamatoti ir norādīts PVN, saņēmējs šo rēķinu vēl var izmantot, lai īstenotu savas tiesības atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktam (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel*, 57. punkts).

30 Saskaņā ar šo normu, ja nodokļa maksātājs iesniedz rēķinu atbilstoši minētās direktīvas 22. panta 3. punktam, tas var nodokļu iestādē aizstāvēt savas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Taču, kā to norādīja Nīderlandes un Vācijas valdības, nav izslēgts, ka sarežģīti apstākļi un juridiskās attiecības rada šķērsli tam, lai nodokļu iestāde laikus konstatētu, ka citi apstākļi nepieļauj izmantot tiesības uz nodokļu atskaitīšanu.

31 Ņemot vērā, ka nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, kas varētu rasties, rēķina saņēmējam izmantojot tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, cieš dalībvalsts, kurai piekrīt attiecīgajā rēķinā norādītais PVN, atbilstoši Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktam PVN ir jāmaksā šajā dalībvalstī.

32 Šajā sakarā ir jāprecizē, ka iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus, ir jāpārbauda, kurā dalībvalstī ir jāmaksā attiecīgajā rēķinā norādītais PVN. Šajā sakarā

atbilstoša nozīme var būt norādītajai likmei, valūtai, kādā ir izteikta maksājamā summa, valodai, kādā ir izrakstīts rēķins, attiecīgā rēķina saturam un kontekstam, šī rēķina izrakstītāja un sniegto pakalpojumu saņēmēja reģistrācijas vietām, kā arī to izturēšanās veidam.

33 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, kas atbilstoši šai normai ir jāmaksā dalībvalstij, kurai atbilst rēķinā vai citā dokumentā, kurš kalpo par rēķinu, norādītais PVN, pat ja šajā dalībvalstī attiecīgā darbība nav apliekama ar nodokli. Attiecībā uz PVN iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus, ir jāpārbauda, kurai dalībvalstij ir jāmaksā attiecīgajā rēķinā norādītais PVN. Šajā sakarā nozīme var būt norādītajai likmei, valūtai, kādā ir izteikta maksājamā summa, valodai, kādā ir izrakstīts rēķins, attiecīgā rēķina saturam un kontekstam, šī rēķina izrakstītāja un sniegto pakalpojumu saņēmēja reģistrācijas vietām, kā arī to izturēšanās veidam.

*Par otro jautājumu*

34 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka dalībvalsts šajā dalībvalstī tikai tādēļ, ka tas kļūdas pēc ir norādīts nosūtītajā rēķinā, maksājamā PVN korekcijai piemēro nosacījumu, ka nodokļa maksātājs nosūta sniegto pakalpojumu saņēmējam izlabotu rēķinu, kurā nav norādīts šis PVN, ja pēdējam nav nekādu tiesību uz PVN atskaitīšanu un līdz ar to nav nekāda nodokļu ieņēmumu apdraudējuma.

35 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestajā direktīvā nav skaidri paredzēts gadījums, kad PVN rēķinā ir norādīts kļūdas pēc, kaut arī tas ar šo nodokli apliekamas darbības dēļ nav jāmaksā. No tā izriet, ka tik ilgi, kamēr šis robs netiks aizpildīts ar Kopienu tiesību

aktiem, risinājums šajā jautājumā ir jānosaka dalībvalstīm (iepriekš minētais spriedums lietā *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel*, 48. un 49. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Karageorgou* u.c., 49. punkts).

36 Tiesa ir nospriedusi, ka, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt nodokļus, kas ir nepamatoti norādīti rēķinā, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību (iepriekš minētais spriedums lietā *Genius*, 18. punkts).

37 Taču, ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, atbilstoši PVN neitralitātes principam nepamatoti izrakstīto PVN ir jākoriģē un dalībvalstis šādu korekciju nedrīkst padarīt atkarīgu no minētā rēķina izrakstītāja labticības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel*, 58. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Karageorgou* u.c., 50. punkts).

38 Turklāt šī korekcija nedrīkst būt atkarīga no nodokļu administrācijas rīcības brīvības (iepriekš minētais spriedums lietā *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel*, 68. punkts).

39 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka pasākumi, ko dalībvalstis var pieņemt, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tātad, tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti,

kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, ko ievieš Kopienas tiesību akti šajā jomā (pēc analoģijas skat. iepriekš minētā sprieduma lietā *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel* 59. punktu un tajā minēto judikatūru).

40 Līdz ar to, ja PVN atmaksāšanas panākšana ir neiespējama vai pārmērīgi grūta, atkarībā no apstākļiem, kādos var izmantot prasības par nodokļu atmaksāšanu, atbilstoši minētajiem principiem dalībvalstis var paredzēt līdzekļus un procesuālus noteikumus, kas ļautu minētajam nodokļa maksātājam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins (šajā sakarā pēc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken*, 41. punkts).

41 No pamata lietas izriet, ka Nīderlandes nodokļu iestādes saskaņā ar *Staatssecretaris* vispārējām instrukcijām šajā sakarā *Stadeco* samaksātā PVN korekciju padarīja atkarīgu no tās *EVD* izrakstīto rēķinu izlabošanas, izrakstot jaunus rēķinus, kuros nebūtu norādīts PVN, vai izsniedzot parādzīmi.

42 Ņemot vērā, ka izlabots rēķins vai parādzīme skaidri parāda sniegto pakalpojumu saņēmējam, ka nekāds PVN attiecīgajā dalībvalstī nav jāmaksā un ka līdz ar to šim saņēmējam šajā sakarā nav nekādu tiesību uz PVN atskaitīšanu, ir jāuzskata, ka šāds nosacījums būtībā var nodrošināt nodokļu ieņēmumu apdraudējuma novēršanu. Tāpat ir jāatzīst, ka šis nosacījums minētā nodokļa atmaksāšanu nepadara atkarīgu no nodokļu administrācijas rīcības brīvības.

43 Turklāt, ja iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamata lietā *Stadeco* ir pierādījusi, ka tā savlaicīgi pati ir pilnībā novērsusi nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, Tiesa, lai šai

valsts tiesai sniegtu lietderīgu atbildi, var sniegt tai norādes, ko tā uzskata par vajadzīgām (šajā sakarā skat. it īpaši 2008. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-49/07 *MOTOE*, Krājums, I-4863. lpp., 30. punkts, un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora*, Krājums, I-10921. lpp., 33. punkts).

44 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Stadeco* Nīderlandes nodokļu iestādēm nosūtīja parādzīmes, kas izrakstīta *EVD*, kopiju, kaut arī patiesībā *Stadeco* nebija ne izrakstījis šādu parādzīmi, ne izlabojis pamata lietā aplūkotos rēķinus.

45 No tā izriet, ka pamata lietā nodokļu ieņēmumu apdraudējumu izslēdza tikai dubultais apstāklis, pirmkārt, *EVD* publisko tiesību sabiedrības statuss un, otrkārt, tas, ka *Stadeco* pakalpojumus *EVD* izmantoja tikai darbībām, kas Nīderlandē nav apliktas ar apgrozījuma nodokli, izslēdza visas tiesības šo nodokli atskaitīt.

46 Taču, kā tas tika norādīts šī sprieduma 30. punktā, nav vispār izslēgts, ka sarežģītu apstākļu un juridisko attiecību dēļ nodokļu iestāde laikus nevar konstatēt, ka tādi apstākļi nepieļauj izmantot tiesības uz nodokļu atskaitīšanu.

47 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka rēķinā kļūdas pēc norādītā PVN korekcijai piemērot nosacījumu, ka šis rēķins tiek izlabots, būtībā nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu nodokļu ieņēmumu apdraudējuma pilnīgas novēršanas mērķi.

48 Turklāt tiktāl, ciktāl no pamata lietas apstākļiem izriet, ka Nīderlandes nodokļu iestādes arī šķiet piemērojam PVN korekcijai nosacījumu, ka attiecīgā rēķina izrakstītājs atmaksā sniegto pakalpojumu saņēmējam nepamatoti samaksātā nodokļa summu, ir jāatgādina, ka Kopienu tiesībās nav aizliegts paredzēt valsts tiesību sistēmā atteikumu atlīdzināt kļūdas dēļ ieturētos nodokļus, ja tas rada nepamatotu iedzīvošanos personām, kurām ir tiesības uz šādu atlīdzību (2008. gada 10. aprīļa spriedums lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-2283. lpp., 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Taču nepamatotas iedzīvošanās esamību un apjomu, ko nodokļu maksātājam rada pretēji Kopienu tiesībām ieturētā nodokļa atmaksa, var pierādīt, tikai veicot analīzi, kurā tiek ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 43. punkts).

50 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šāda analīze ir jāveic iesniedzējtiesai. Šajā kontekstā var būt atbilstoši noskaidrot, vai starp *Stadeco* un *EVD* noslēgtajos līgumos par sniegtajiem pakalpojumiem bija paredzētas fiksētas atlīdzības summas vai pamata likmes summa, kura vajadzības gadījumā tiek aplikta ar nodokļiem. Pirmajā gadījumā *Stadeco* nepamatota iedzīvošanās nevarētu pastāvēt.

51 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka ar nodokļu neitralitātes principu būtībā nav pretrunā, ka dalībvalsts tikai tādēļ, ka tas kļūdas pēc ir norādīts nosūtītajā rēķinā, šajā dalībvalstī maksājamā PVN korekcijai piemēro nosacījumu, ka

nodokļa maksātājs nosūta sniegto pakalpojumu saņēmējam izlabotu rēķinu, kurā nav norādīts šis PVN, ja minētais nodokļa maksātājs nav savlaicīgi pats pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ko groza Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva 91/680/EEK, 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pievienotās vērtības nodoklis, kas atbilstoši šai normai ir jāmaksā dalībvalstij, kurai atbilst rēķinā vai citā dokumentā, kurš kalpo par rēķinu, norādītais pievienotās vērtības nodoklis, pat ja šajā dalībvalstī attiecīgā darbība nav apliekama ar nodokli. Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus, ir jāpārbauda, kurai dalībvalstij ir jāmaksā attiecīgajā rēķinā norādītais pievienotās vērtības nodoklis. Šajā sakarā nozīme var būt minētajai likmei, valūtai, kādā ir izteikta maksājamā summa, valodai, kādā ir izrakstīts rēķins, attiecīgā rēķina saturam un kontekstam, šī rēķina izrakstītāja un sniegto pakalpojumu saņēmēja reģistrācijas vietām, kā arī to izturēšanās veidam;**

**2) ar nodokļu neitralitātes principu būtībā nav pretrunā, ka dalībvalsts tikai tādēļ, ka kļūdas pēc tas ir norādīts nosūtītajā rēķinā, šajā dalībvalstī maksājamā pievienotās vērtības nodokļa korekcijai piemēro nosacījumu, ka nodokļa maksātājs nosūta sniegto pakalpojumu saņēmējam izlabotu rēķinu, kurā nav norādīts minētais pievienotās vērtības nodoklis, ja šis nodokļa maksātājs nav savlaicīgi pats pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu.**

[Paraksti]