Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2013. gada 18. jūlijā *

Direktīva 2006/112/EK — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Preču piegāde — Jēdziens — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Atteikums — Ar nodokli apliekama darījuma faktiska veikšana — Regula (EK) Nr. 1760/2000 — Liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēma — Krotālijas

Lieta C-78/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 6. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 14. februārī, tiesvedībā

"Evita-K" EOOD

pret

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

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *"Evita - K" EOOD* vārdā – *A. Kashkina*,

— *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – *A. Georgiev*, pārstāvis,

— Bulgārijas valdības vārdā – *Y. Atanasov*, pārstāvis,

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

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 14. panta 1. punktu, 178. panta a) punktu, 185. panta 1. punktu, 226. panta 6. punktu un 242. pantu.

2 Šis lūgums ir radies prāvā starp "*Evita - K" EOOD* (turpmāk tekstā – "*Evita-K*") un *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts Ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes "Sūdzību un izpildes pārvaldības" direkcijas, Sofijas pilsēta, direktors; turpmāk tekstā – "direktors") saistībā ar atteikumu piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atlaides veidā par rēķiniem par nokaušanai paredzētu teļu piegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

5 Minētās direktīvas 168. pantā ir noteikts:

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

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

[..]."

6 Šīs pašas direktīvas 178. pantā ir noteikts:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam ir 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;

[..].”

7 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 184. pantam sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

8 Šīs direktīvas 185. panta redakcija ir šāda:

1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

9 Saskaņā ar šīs direktīvas 186. pantu dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.

10 Šīs pašas direktīvas 220. pantā ir paredzēts:

“Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

1) preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

11 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 226. pantu:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašo[s] noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

6) piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

[..].”

12 Šīs direktīvas 242. pantā ir noteikts:

“Ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu.”

13 Minētās direktīvas 273. pantā ir minēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

Regula (EK) Nr. 1760/2000

14 Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 17. jūlija Regulas (EK) Nr. 1760/2000, ar ko izveido liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un paredz liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķēšanu, kā arī atceļ Padomes Regulu (EK) Nr. 820/97 (OV L 204, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (OV L 363, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Regula Nr. 1760/2000"), divpadsmitajā apsvērumā ir noteikts:

"Pašreizējo kārtību attiecībā uz liellopu identifikāciju un reģistrāciju nosaka Padomes 1992. gada 27. novembra Direktīva 92/102/EEK par dzīvnieku identifikāciju un reģistrāciju [(OV L 355, 32. lpp.)] un [Padomes 1997. gada 21. aprīļa] Regula (EK) Nr. 820/97 [par liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķēšanu (OV L 117, 1. lpp.)]. Pieredze rāda, ka Direktīvas 92/102/EEK īstenošana attiecībā uz liellopiem nav bijusi pilnībā apmierinoša un tai vajadzīgi tālāki uzlabojumi. Tādēļ jāpieņem īpaši noteikumi attiecībā uz liellopiem, lai nostiprinātu minētās direktīvas noteikumus."

15 Regulas Nr. 1760/2000 1. panta 1. punktā ir paredzēts, ka katra dalībvalsts saskaņā ar šo sadaļu izveido sistēmu liellopu identifikācijai un reģistrācijai.

16 Saskaņā ar minētās regulas 3. panta pirmo daļu:

"Liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēma ietver šādus elementus:

"a) krotālijas, lai identificētu dzīvniekus individuāli;

b) elektroniskas datu bāzes;

c) dzīvnieku pases;

d) individuālus reģistrus katrā saimniecībā."

17 Šīs pašas regulas 4. pantā ir noteikts:

"1. Visus dzīvniekus lauku saimniecībā, kuri piedzimuši pēc 1997. gada 31. decembra vai paredzēti Kopienas iekšējai tirdzniecībai [..], identificē ar kompetentās iestādes apstiprinātām krotālijām abās ausīs. [..] Dzīvniekus, kas tiek turēti saimniecībās Bulgārijā vai Rumānijā un kas dzimuši pirms pievienošanās dienas vai paredzēti pārdošanai Kopienā pēc minētās dienas, identificē ar kompetentas iestādes apstiprinātu krotāliju abās ausīs. Abas krotālijas satur to pašu vienreizēju identifikācijas kodu, kas ļauj identificēt katru dzīvnieku individuāli, kā arī lauku saimniecību, kurā tas piedzimis. [..]

[..]

2. Krotāliju ieliek dalībvalsts noteiktā laikposmā kopš dzīvnieka piedzimšanas un jebkurā gadījumā – pirms dzīvnieks atstāj lauku saimniecību, kurā tas piedzimis. [..]

[..]"

Regula (EK) Nr. 1725/2003

18 Ar Komisijas 2003. gada 29. septembra Regulu (EK) Nr. 1725/2003, ar ko pieņem noteiktus starptautiskos grāmatvedības standartus saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 1606/2002 (OV L 261, 1. lpp.), tika pieņemts 41. starptautiskais grāmatvedības standarts SGS "Lauksaimniecība" (turpmāk tekstā – "41. SGS"), kas atrodams šīs regulas pielikumā:

19 Šā standarta mērķis ir noteikt grāmatvedības metodi, finanšu pārskatu sniegšanu un informācijas atklāšanu saistībā ar lauksaimniecisko darbību.

20 41. SGS 10. un 11. punkts ir izteikti šādā redakcijā:

"10. Uzņēmumam jāatzīst bioloģiskais aktīvs vai lauksaimniecības produkts tikai tad, kad:

a) uzņēmums kontrolē aktīvu pagātnes notikumu rezultātā;

b) ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdīs ar aktīvu saistītie nākotnes saimnieciskie labumi;

c) aktīva patieso vērtību vai izmaksas var ticami novērtēt.

11. Lauksaimnieciskajā darbībā kontroli var pierādīt, piemēram, ar likumīgām īpašuma tiesībām uz liellopiem un marķējot vai citādi iezīmējot liellopus iegādes, dzimšanas vai atšķiršanas brīdī. Nākotnes labumus parasti novērtē, novērtējot nozīmīgas fiziskas īpašības."

Bulgārijas tiesības

21 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*) 70. panta 5. punktā, tā pamatlietā piemērojamajā redakcijā (*DV Nr. 63*, 2006. gada 4. augusts; turpmāk tekstā – "*ZDDS*"), ir paredzēts, ka tiesību uz samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu nav tad, ja tas ir ticis pieprasīts nelikumīgi.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

22 *Evita-K* ir saskaņā ar Bulgārijas tiesībām dibināta sabiedrība, kuras galvenā komercdarbība ir tirdzniecība ar lopiem.

23 Šī sabiedrība uzrādīja deviņus rēķinus par nokaušanai domātu teļu piegādi par 2007. gada septembri un oktobri, kurus bija izrakstījis "*Ekspertis-7" EOOD* (turpmāk tekstā – "*Ekspertis-7*"), lai saņemtu tiesības uz šajos rēķinos ietvertā PVN atskaitīšanu nodokļa atlaides veidā.

24 Turklāt *Evita-K* deklarēja, ka tā to pašu mēnešu laikā uz Albāniju ir eksportējusi dzīvus teļus, to pirkumu apliecinot ar minētajiem rēķiniem un muitas deklarācijām, veterinārajām apliecībām, kurās norādītas lopu krotālijas, kā arī veterinārajām apliecībām lopu pārvadāšanai valsts teritorijā.

25 Kā apliecinājumu aplūkojamo lopu saņemšanai *Evita-K* papildus *Ekspertis-7* izrakstītajiem deviņiem rēķiniem iesniedza apliecinājumu par svaru, konta izrakstus par rēķinu apmaksu un līgumu par teļu piegādi, kas noslēgts ar *Ekspertis-7*.

26 *Evita-K* tika veikta nodokļu pārbaude par 2007. gada septembri un oktobri. Šai sakarā Bulgārijas nodokļu iestādes pieprasīja, lai *Ekspertis-7* iesniedz informāciju par piegādi, par kuru tas bija izrakstījis rēķinus *Evita-K*.

27 Tā kā saskaņā ar iestāžu teikto *Ekspertis-7* grāmatvedībā un veterinārajos dokumentos par lopu īpašumtiesībām un to krotālijām bija dažas nepilnības, minētās iestādes uzskatīja, ka faktiski minētā piegāde nav notikusi un ka tādējādi *Evita-K* nav bijis pamata atsaukties uz tiesībām uz PVN saistībā ar šīm piegādēm atskaitīšanu.

28 Tā Bulgārijas nodokļu iestādes ar 2009. gada 26. novembra lēmumu par nodokļa pārrēķinu atteica *Evita-K* tiesības uz PVN atskaitīšanu nodokļa atlaides veidā saistībā ar *Ekspertis-7* izrakstītajiem rēķiniem.

29 *Evita-K* par šo lēmumu atteikt tiesības uz [nodokļa] atskaitīšanu iesniedza administratīvo sūdzību direktoram, kurš ar 2010. gada 29. aprīļa lēmumu minēto lēmumu atstāja negrozītu.

30 *Evita-K* tādējādi pret 2009. gada 26. novembra lēmumu par nodokļa pārrēķinu cēla prasību iesniedzējtiesā. Tajā tā tostarp norādīja, ka informācija, ko tā iesniegusi, esot pietiekama, lai pierādītu, ka piegāde, par kuru *Ekspertis-7* bija izrakstījis rēķinus, tik tiešām ir notikusi, ka, lai kādas arī būtu neprecizitātes, ko pēdējais minētais ir pieļāvis, tā ir uzskatāma par labticīgu ieguvēju saskaņā ar Bulgārijas tiesībām un ka jautājums par tiesībām uz PVN atskaitīšanu ir aktuāls neatkarīgi no jautājuma par īpašumtiesībām un iegūto preču izcelsmi.

31 Šādos apstākļos *Administrativen sad – Sofia-grad* nolēma tiesvedību apturēt un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai jēdziens "preču piegāde" Direktīvas [2006/112] 14. panta 1. punkta izpratnē, to lasot kopā ar [LESD] 345. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, tiek pieļauts, ka preces saņēmējs piegādes darījumā tiesības rīkoties ar precēm (kustamas lietas, kas ir noteiktas to sugas dēļ) iegūst, iegūstot īpašumtiesības uz šīm precēm ar labticīgu, uz atlīdzības pamata iegūtu valdījumu no personas, kura nav preču īpašnieks, kas saskaņā ar dalībvalsts tiesībām ir pieļaujams, turklāt ir jāņem vērā, ka saskaņā ar šīm tiesībām īpašumtiesības uz šādām lietām pāriet šo lietu nodošanas brīdī?

2) Vai pierādījums par "preču piegādes" norisi Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratnē konkrētā rēķina kontekstā kopā ar tiesību īstenošanu atbilstoši [šīs] direktīvas 178. panta a) punktam uz šajā rēķinā norādītā, faktiski samaksātā nodokļa atskaitīšanu ir pamats tam, ka preces saņēmējs piegādes darījumā piegādātāja īpašumtiesības ir pierādījis tad, ja ir tikušas piegādātas kustamas, to sugas dēļ noteiktas preces un īpašumtiesības uz tām saskaņā ar dalībvalsts tiesībām pāriet ar to nodošanu, turklāt saskaņā ar šīm tiesībām arī īpašumtiesību iegūšana uz šādām lietām no personas, kura nav īpašnieks, ir pieļaujama ar labticīgu, uz atlīdzības pamata iegūtu valdījumu?

   Vai "preču piegāde" priekšnodokļa atskaitīšanas mērķu labad Direktīvas [2006/112] izpratnē ir uzskatāma par pierādītu, *ja saņēmējs*, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, eksportēdams un iesniegdams muitas deklarāciju, *ir veicis vēl vienu to pašu preču* (identificējami dzīvnieki) *piegādi* un nav pierādījumu par trešo personu tiesībām uz šīm precēm?

3) Vai pierādījumu par "preču piegādes" norisi Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratnē mērķa labad konkrētā rēķina kontekstā kopā ar tiesību atskaitīt šajā rēķinā norādīto, faktiski samaksāto nodokli īstenošanu atbilstoši [šīs] direktīvas 178. panta a) punktam *var tikt pieņemts, ka piegādātājs un saņēmējs, kuri nav lauksaimniecības produktu ražotāji, ir ļaunticīgi*, ja, pieņemot preces, iepriekšējais īpašnieks nav iesniedzis dokumentu, kurā dzīvnieku krotālijas ir jānorāda atbilstoši Eiropas Savienības veterināro tiesību normu prasībām, un dzīvnieku krotālijas nav norādītas veterinārajā apliecībā, ko izdevusi administratīva iestāde un kas ir pievienota, transportējot dzīvniekus konkrētās piegādes ietvaros?

Ja piegādātājs un saņēmējs pašrocīgi ir veikuši tiem piegādāto dzīvnieku krotāliju uzskaiti, vai var tikt pieņemts, ka tie ir izpildījuši minēto Savienības [veterināro tiesību normu] prasības gadījumā, ja administratīvā iestāde veterinārajā apliecībā, kas, transportējot dzīvniekus, pievienota piegādes ietvaros, dzīvnieku krotālijas nav uzrādījusi?

4) Vai piegādātājam un saņēmējam pamatlietā, kuri nav lauksaimniecības produktu ražotāji, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 242. pantu ir pienākums savā grāmatvedības uzskaitē izcelt piegādes priekšmetu (identificējami dzīvnieki, t.i., "bioloģiskas izcelsmes manta"), piemērojot [41. SGS], un saskaņā ar šo standartu pierādīt valdījumu pār mantu?

5) Vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punktu pievienotās vērtības nodokļa rēķinos – kā strīdīgajos pamatlietā – ir jānorāda arī to dzīvnieku krotālijas, kuri saskaņā ar Savienības veterināro tiesību normām ir jāidentificē un kuri ir piegādes priekšmets, ja dalībvalsts tiesībās šādu dzīvnieku īpašumtiesību nodošanai šāda veida prasība nav paredzēta un piegādes darījuma dalībnieki nav lauksaimniecības produktu ražotāji?

6) Vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112 185. panta 1. punktu, pamatojoties uz valsts tiesību normu – tādu kā pamatlietā –, ir pieļaujams priekšnodokli koriģēt tāda secinājuma dēļ, ka piegādātāja īpašumtiesības uz precēm, kas ir piegādes priekšmets, nav tikušas pierādītas, ja piegādes darījumu neviens no tā dalībniekiem nav atsaucis, saņēmējs ir veicis to pašu preču tālāku piegādi, nav nekādu pierādījumu par tiesībām, uz kurām attiecībā uz šīm precēm (identificējami dzīvnieki) ir atsaukušās trešās personas, netiek apgalvota saņēmēja piegādes darījumā ļaunticība un īpašumtiesības uz šādām lietām, kas ir noteiktas to sugas dēļ, saskaņā ar valsts tiesībām pāriet to nodošanas brīdī?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo, otro un trešo jautājumu

32 Ar saviem pirmajiem trīs jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanas kontekstā jēdziens "preču piegāde" un pierādījums par šāda veida piegādes faktisku veikšanu nozīmē, ka piegādātāja īpašumtiesības tiesības uz aplūkojamajām precēm ir pierādītas formāli, vai arī šai sakarā ir pietiekama īpašumtiesību iegūšana uz šīm precēm labticīga valdījuma ceļā.

33 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktā minētais preču piegādes jēdziens neattiecas uz īpašumtiesību nodošanu tādās formās, kas ir paredzētas piemērojamajās valsts tiesībās, bet tajā tiek iekļauti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas darījumi, ar kuriem tā nodod otrai pusei tiesības rīkoties ar šo īpašumu kā īpašniekam (skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts; 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping*, Krājums, I-7077. lpp., 35. punkts, kā arī 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā C-237/09 *De Fruytier*, Krājums, I-4985. lpp., 24. punkts).

34 Šajā kontekstā valsts tiesai katrā konkrētā gadījumā atkarībā no gadījuma apstākļiem ir jānosaka, vai ir notikusi varas pārņemšana rīkoties ar minēto preci kā īpašniekam (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 13. punkts).

35 No tā izriet, ka darījums var tikt kvalificēts par "preču piegādi" Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratnē, ja šī darījuma laikā nodokļa maksātājs veic kustamas lietas valdījuma nodošanu, piešķirot otrai pusei tiesības ar to rīkoties kā īpašniekam, un šai sakarā nav nozīmes formai, kādā īpašumtiesības uz minēto preci ir tikušas iegūtas.

36 Tāpat pierādījums par šādu preču piegādi, no kuras ir atkarīgas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nevar būt atkarīgs no īpašumtiesību uz minētajām precēm iegūšanas veida.

37 Turklāt tiktāl, ciktāl no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Bulgārijas nodokļu iestādes atteica *Evita-K* tiesības atskaitīt PVN saistībā ar pamatlietā aplūkojamo preču piegādi, jo nebija pierādīts, ka tās faktiski tika piegādātas, un *Evita-K* apstrīdēja, ka šāda piegāde nav tikusi veikta, ir jāatgādina, ka, pirmkārt, tam, kurš prasa atskaitīt PVN, ir jāpierāda, ka viņš atbilst nosacījumiem šādu tiesību iegūšanai (skat. 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-230/94 *Enkler*, *Recueil*, I-4517. lpp., 24. punkts), un, otrkārt, valsts tiesai ir jāveic vispārējs visas pamatlietas informācijas un apstākļu izvērtējums, lai noteiktu, vai *Evita-K* var būt tiesības uz [nodokļa] atskaitīšanu, pamatojoties uz minēto preču piegādi (šajā ziņā skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts; 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 32. punkts, un 2013. gada 31. janvāra spriedumu lietā C-643/11 *LVK – 56*, 57. punkts).

38 Šī vispārējā vērtējuma ietvaros minētā tiesa var ņemt vērā informāciju par darījumiem, kas veikti pirms vai pēc pamatlietā minētajiem, kā arī ar tiem saistītos dokumentus – tādus kā sertifikāti vai apliecinājumi, kas izdoti par attiecīgo lopu pārvadāšanu vai eksportu.

39 Šajā kontekstā valsts iestādēm un tiesām ir jāliedz izmantot tiesības uz atskaitīšanu, ja, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir pierādīts, 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; 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietā *Bonik*, 37. punkts, kā arī lietā *LVK – 56*, 59. punkts).

40 Tas tā ir, ja krāpšanu nodokļu jomā izdara pats nodokļa maksātājs vai ja viņš zināja vai viņam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darījumā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

41 Savukārt ar Direktīvā 2006/112 paredzēto tiesību uz atskaitīšanu sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN krāpšanu (skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 52. un 55. punkts, un iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts; apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 47. punkts; lietā *Bonik*, 41. punkts, kā arī lietā *LVK – 56*, 60. punkts).

42 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu iestāde nevar vispārīgi prasīt nodokļa maksātājam, kurš vēlas izmantot PVN atskaitīšanas tiesības, 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 vēl prasīt, lai tam šajā ziņā būtu dokumenti (skat. iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 61. punkts, kā arī lietā *LVK – 56*, 61. punkts). Tāpat minētā administrācija nav tiesīga pieprasīt no minētā nodokļa maksātāja, lai tas iesniedz izsniedzēja izcelsmes dokumentus, kuros būtu minētas to lopu krotālijas, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 radītā identificēšanas un reģistrēšanas sistēma.

43 Šajos apstākļos uz pirmajiem trim jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu ietvaros jēdziens "preču piegāde" šīs direktīvas izpratnē un pierādījums par šādas piegādes faktisku veikšanu nav saistīti ar formu, kādā īpašumtiesības uz attiecīgajām precēm ir iegūtas. Iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par rīkošanos ar

pierādījumiem ir jāveic vispārējs visas pamatlietas informācijas un apstākļu izvērtējums, lai noteiktu, vai pamatlietā aplūkoto preču piegāde tik tiešām ir notikusi un vai attiecīgajā gadījumā tiesības uz [nodokļa] atskaitīšanu var būt, pamatojoties uz šiem pēdējiem minētajiem darījumiem.

Par ceturto jautājumu

44 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 242. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājiem, kuri nav lauksaimniecības produktu ražotāji, ir pienākums savā grāmatvedības uzskaitē izcelt tās piegādes priekšmetu, ko tie veic, ja runa ir par lopiem, un pierādīt, ka tie ir tikuši kontrolēti saskaņā ar 41. starptautisko grāmatvedības standartu (41. SGS).

45 Šai sakarā pietiek vien konstatēt, ka šajā 242. pantā nav paredzēts, ka nodokļa maksātājiem ir jāpieskaņojas 41. SGS, bet tajā ir vien ietverta prasība, ka tiem ir jāveic pietiekami precīza uzskaite, lai būtu iespējams piemērot PVN un nodokļu iestādei veikt pārbaudi.

46 Tādējādi PVN sakarā nav nozīmes tam, ka *Ekspertis-7* un *Evita-K* grāmatvedības uzskaitē ir norādes, kas nav saderīgas ar minēto tiesību normu, ja vien šīs norādes ir pietiekami precīzas minētā 242. panta izpratnē.

47 Šajos apstākļos uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 242. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā nodokļa maksātājiem, kuri nav lauksaimniecības produktu ražotāji, nav noteikts pienākums savā grāmatvedības uzskaitē izcelt tās piegādes priekšmetu, ko tie veic, ja runa ir par lopiem, un pierādīt, ka tie ir tikuši kontrolēti saskaņā ar 41. starptautisko grāmatvedības standartu (41. SGS).

Par piekto jautājumu

48 Ar savu piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nodokļa maksātājam, kurš veic tādu lopu piegādi, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 radītā identificēšanas un reģistrēšanas sistēma, ir noteikts pienākums rēķinos par piegādi norādīt šo lopu krotālijas.

49 Šai sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktu, lai varētu tikt izmantotas šīs direktīvas 168. panta a) punktā paredzētās atskaitīšanas tiesības, ir jāsaglabā rēķins. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 220. panta 1. punktu rēķins ir jāizsniedz par jebkurām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodokļa maksātājs veicis citam nodokļa maksātājam (skat. 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum*, Krājums, I-7467. lpp., 39. punkts, un 2012. gada 1. marta spriedumu lietā C-280/10 *Polski Trawertyn*, 41. punkts).

50 Direktīvas 2006/112 226. pantā ir precizēts, ka, neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar minētās direktīvas 220. pantu izsniegtajos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šajā pantā minētās ziņas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Pannon Gép Centrum*, 40. punkts, un lietā *Polski Trawertyn*, 41. punkts).

51 No iepriekš minētā izriet, ka dalībvalstis nevar prasīt, lai saistībā ar tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu tiktu izpildīti ar rēķina saturu saistīti nosacījumi, kas nav tieši paredzēti Direktīvas 2006/112 noteikumos. Šādu interpretāciju pamato arī šīs direktīvas 273. pants, kurā paredzēts, ka dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, bet šāda izvēles iespēja nevar tikt izmantota, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti minētās direktīvas 226. pantā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Pannon Gép Centrum*, 41. punkts, un lietā *Polski Trawertyn*, 42. punkts).

52 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punktu PVN vajadzībām rēķinā obligāti ir jānorāda piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids.

53 Tādējādi ir jāatzīst, ka ar minēto tiesību normu nodokļa maksātājam, kurš veic tādu lopu piegādi, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 radītā identificēšanas un reģistrēšanas sistēma, nav noteikts pienākums rēķinos par piegādi norādīt šo lopu krotālijas.

54 Šajos apstākļos uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nodokļa maksātājam, kurš veic tādu lopu piegādi, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 radītā identificēšanas un reģistrēšanas sistēma, nav noteikts pienākums rēķinos par piegādi norādīt šo lopu krotālijas.

Par sesto jautājumu

55 Ar savu sesto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 185. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to, pamatojoties uz valsts tiesību normu – tādu kā *ZDDS* 70. panta 5. punkts –, ir pieļaujams PVN atskaitīšanu koriģēt tāda secinājuma dēļ, ka piegādātāja īpašumtiesības uz piegādātajām precēm nav pierādītas.

56 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka minētā tiesa šo jautājumu uzdod tādēļ, ka tā uzskata, ka *ZDDS* 70. panta 5. punkts ir īpašs noteikums Direktīvas 2006/112 184. un 185. panta piemērošanai šīs pašas direktīvas 186. panta izpratnē.

57 Šai sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar 184. pantu sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

58 Attiecībā uz iespējamā pienākuma veikt priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījuma koriģēšanu rašanos minētajā 185. panta 1. punktā ir paredzēts princips, atbilstoši kuram šāda koriģēšana it īpaši ir jāveic, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu (skat. 2012. gada 29. novembra spriedumu lietā C-257/11 *Gran Via Moineşti*, 40. punkts).

59 Tādējādi Direktīvas 2006/112 184. pantu un 185. panta 1. punktu var piemērot tikai tad, ja ar nodokli apliekamā darījuma PVN atskaitīšana ir tikusi koriģēta, proti, tikai tad, ja attiecīgajam nodokļa maksātājam iepriekš ir bijušas tiesības uz PVN atskaitīšanu apstākļos, kādi paredzēti šīs direktīvas 168. panta a) punktā.

60 No tā izriet, ka tiktāl, ciktāl *ZDDS* 70. panta 5. punkts attiecas uz gadījumu, kad tiesību uz PVN atskaitīšanu nav, ja šis nodoklis rēķinā ir iekļauts nelikumīgi, šī tiesību norma nevar būt pamats koriģēšanai minētā 185. panta izpratnē, jo tā pēc definīcijas attiecas uz gadījumu, kad nodokļa maksātājam šādu tiesību nav.

61 Šajos apstākļos uz sesto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 185. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to ir ļauts koriģēt PVN atskaitīšanu tikai tad, ja attiecīgajam nodokļa maksātājam jau iepriekš ir bijušas tiesības uz šī nodokļa atskaitīšanu tādos apstākļos, kādi paredzēti šīs direktīvas 168. panta a) punktā.

Par tiesāšanās izdevumiem

62 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 (otrā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu ietvaros jēdziens "preču piegāde" šīs direktīvas izpratnē un pierādījums par šādas piegādes faktisku veikšanu nav saistīti ar formu, kādā īpašumtiesības uz attiecīgajām precēm ir iegūtas. Iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par rīkošanos ar pierādījumiem ir jāveic vispārējs visas pamatlietas informācijas un apstākļu izvērtējums, lai noteiktu, vai pamatlietā aplūkoto preču piegāde tik tiešām ir notikusi un vai attiecīgajā gadījumā tiesības uz [nodokļa] atskaitīšanu var būt, pamatojoties uz šiem pēdējiem minētajiem darījumiem;

2) Direktīvas 2006/112 242. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā nodokļa maksātājiem, kuri nav lauksaimniecības produktu ražotāji, nav noteikts pienākums savā grāmatvedības uzskaitē izcelt tās piegādes priekšmetu, ko tie veic, ja runa ir par lopiem, un pierādīt, ka tie ir tikuši kontrolēti saskaņā ar 41. starptautisko grāmatvedības standartu SGS "Lauksaimniecība";

3) Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nodokļa maksātājam, kurš veic tādu lopu piegādi, uz kuriem attiecas ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 17. jūlija Regulu (EK) Nr. 1760/2000, ar ko izveido liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un paredz liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķēšanu, kā arī atceļ Padomes Regulu (EK) Nr. 820/97, kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006, radītā identificēšanas un reģistrēšanas sistēma, nav noteikts pienākums rēķinos par piegādi norādīt šo lopu krotālijas;

4) Direktīvas 2006/112 185. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to ir ļauts koriģēt PVN atskaitīšanu tikai tad, ja attiecīgajam nodokļa maksātājam jau iepriekš ir bijušas tiesības uz šī nodokļa atskaitīšanu tādos apstākļos, kādi paredzēti šīs direktīvas 168. panta a) punktā.

[Paraksti]