



Tematisks pārskats

PIEVENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA ATSKAITĪJUMI

Pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas ir Savienības tiesību daļa jau gandrīz piecus gadu desmitus¹, raksturo tostarp, pirmkārt, apstākļi, ka tas ir patēriņa nodoklis, ko parasti piemēro darījumiem, kurus nodokļu maksātāji veic savas saimnieciskās darbības ietvaros, lai skartu tikai galapatērētāju, un, otrkārt, neitralitātes princips, kas ir jāievēro šī nodokļa piemērošanā, ietverot arī tiesību uz nodokļa atskaitīšanu principu. Tādējādi atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN nastas par visiem tā darījumiem, kas paši par sevi dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tiesa savā judikatūrā par PVN bieži atgādina, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (un līdz ar to – uz samaksātā nodokļa atmaksāšanu) ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas.

Pat ja šīs tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pirmajā acu uzmetienā vienmēr būtu jāpiemēro, lai tiktu sasniegta nodokļa neitralitāte, tomēr šīm tiesībām ir noteikti zināmi ierobežojumi. Šajā ziņā Tiesa savā judikatūrā prasa, lai pastāvētu tieša un tūlītēja saikne starp preces vai pakalpojuma iegādi un vēlāk ar nodokli apliekamu darījumu. Citiem vārdiem sakot, iegādei atbilstoši objektīviem kritērijiem ir jābūt paredzētai nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai. Savukārt, ja iegādes tiek veiktas tādiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, netiek veikta ne nodokļa vēlāka iekasēšana, ne šī priekšnodokļa atskaitīšana.

Tiesa savā judikatūrā ir arī konstatējusi, ka uz Savienības tiesībām nevar atsaukties krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Ļaunprātīgas rīcības gadījumā tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu var tikt atteiktas ar atpakaļejošu spēku, ja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir izmantotas ļaunprātīgi. Tādējādi valsts tiesa var atteikt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka,

¹ Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), un Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, un tas tā ir pat tad, ja attiecīgais darījums atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti jēdzieni “preču piegādes, ko veicis nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”, un “saimnieciskā darbība”.

Turpmāk atlasītie spriedumi ir klasificēti pēc tematiem, apskatot Tiesas neseno judikatūru PVN atskaitīšanas jomā.

I. Neitralitātes princips

Kā norādīts iepriekš, Tiesa savā judikatūrā vairākkārt ir atgādinājusi, ka ar Direktīvu 77/388 un Direktīvu 2006/112 iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai to rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN ².

Tiesa arī uzsver, ka, pat ja dalībvalstīm ir iespēja veikt pasākumus saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu, tomēr šie pasākumi nedrīkst apdraudēt PVN neitralitāti ³.

Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips, kas ir veids, kādā Savienības likumdevējs ir pārnēsis vienlīdzīgas attieksmes principu PVN jomā, it īpaši prasa, lai atšķirīgas situācijas netiktu aplūkotas vienādi, ja vien šādai pieejai nav objektīva pamatojuma ⁴.

[2012. gada 1. marta spriedums Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Divas fiziskas personas, kuras pēc tam kļuva par Polijas personālsabiedrības dalībniekiem, 2006. gada decembrī iegādājās nekustamo īpašumu. Šo iegādi apstiprināja tiesu izpildītājs, izsniedzot rēķinu šo nākamo dalībnieku vārdā. Tomēr sabiedrība tika dibināta tikai četrus mēnešus vēlāk – 2007. gada aprīlī. Šajā ziņā notārs minētajai sabiedrībai izrakstīja rēķinu par notariālā akta sastādīšanu par šīs sabiedrības dibināšanu un ar to saistītajām kopijām. Konkrētā sabiedrība pēc tam deklarēja PVN kā priekšnodokli, pamatojoties uz abiem attiecīgiem rēķiniem.

Nodokļu administrācija atteica lūgto nodokļa atskaitījumu tāpēc, ka nekustamā īpašuma pircējs saskaņā ar pirmo rēķinu bija nevis pati sabiedrība, bet gan fiziskas personas, kuras pēc minētās sabiedrības izveidošanas šo īpašumu tajā bija ieguldījušas kā mantisko ieguldījumu. Runājot par otro rēķinu, nodokļu administrācija uzskatīja, ka tas ir izrakstīts pirms attiecīgās sabiedrības ierakstīšanas komercreģistrā un tātad ir izrakstīts vēl neeksistējošai sabiedrībai. Turklāt nākamie dalībnieki nevarēja atsaukties uz tiesībām atskaitīt PVN, kas bija samaksāts par ieguldījumu

² [Spriedums, 1985. gada 14. februāris, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts\).](#)

³ [Spriedums, 2012. gada 22. marts, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, 50. punkts\).](#)

⁴ [Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra\).](#)

izdevumiem, jo attiecīgā ražošanas līdzekļa ieguldījums bija no nodokļa atbrīvots darījums atbilstoši pamatlietā piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam.

Izskatot par atskaitīšanas atteikumu celto prasību, valsts tiesa vērsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, pirmkārt, vai sabiedrība, kuru pārstāv tās nākamie biedri un kurai pirms tās oficiālās reģistrācijas par komercsabiedrību un pirms reģistrācijas par PVN maksātāju ir radušies izdevumi saistībā ar ieguldījumiem, ir tiesības – pēc reģistrācijas par komercsabiedrību un pēc reģistrācijas par PVN maksātāju – izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis saistībā ar izdevumiem par ieguldījumiem, kuri izmantojami tās ar nodokli apliekamajā darbībā, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 9. pantu, kā arī 168. un 169. pantu, un, otrkārt, vai šo tiesību izmantošanu var traucēt tas, ka rēķins par nekustamā īpašuma iegādi ir bijis izrakstīts sabiedrības biedriem, nevis sabiedrībai.

Tāpat kā Tiesa konstatēja lietās *Rompelman* (263/83)⁵ un *INZO* (C-110/94)⁶, tā atgādināja, ka sagatavošanas darbības, it īpaši nekustamā īpašuma pirkuma formā, jau ir jāattiecinā uz saimniecisko darbību, kas ir paredzēta Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktā un Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmajā daļā un ko var veidot vairākas secīgas darbības (28. punkts). Turklāt PVN neitralitātes princips attiecībā uz uzņēmuma nodokļu nastu prasa, lai pirmie ieguldījuma izdevumi, kas veikti uzņēmuma vajadzībām un tā labā, tiktu uzskatīti par saimniecisku darbību. Šajā ziņā šim principam būtu pretrunā tas, ka minētās darbības sākas tikai brīdī, kad nekustamais īpašums tiek faktiski izmantots, proti, brīdī, kad rodas ar nodokli apliekamie ienākumi (29. punkts). Tādējādi ikviena persona, kas veikusi šādas ieguldījuma darbības, kuras ir cieši saistītas ar nekustamā īpašuma izmantošanu nākotnē un ir nepieciešamas šai izmantošanai, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju Direktīvas 77/388 izpratnē (30. punkts), un tādēļ tai ir jābūt iespējai izmantot tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu (31. punkts). Turklāt atbilstoši PVN neitralitātes principam nodokļa maksātājs, kura vienīgais darbības mērķis ir sagatavot kāda cita nodokļa maksātāja saimniecisko darbību un kurš nav veicis nekādu ar nodokli apliekamu darījumu, var izmantot tiesības uz atskaitīšanu saistībā ar otrā nodokļa maksātāja veiktajiem ar nodokli apliekamiem darījumiem (33. punkts). Līdz ar to, ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem sabiedrības biedri, lai gan tie var būt uzskatāmi par nodokļa maksātājiem PVN piemērošanas mērķiem, tomēr nespēj izmantot attiecīgās sabiedrības veiktos apliekamos darījumus, lai atbrīvotos no PVN izmaksām saistībā ar ieguldījuma darījumiem, kas īstenoti minētās sabiedrības darbības vajadzībām un nolūkā veikt šo darbību, šai sabiedrībai – lai nodrošinātu nodokļu nastas neitralitāti – ir jādod iespēja ņemt vērā šos ieguldījuma darījumus PVN atskaitīšanā (35. punkts).

Tiesas ieskatā, šis PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu arī tad, ja ir izpildītas PVN kā priekšnodoklim piemērojamo tiesību pamatprasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (43. punkts). Tādējādi tas, ka pirms minētās sabiedrības reģistrācijas un identifikācijas PVN mērķiem izrakstītais rēķins ir ticis izrakstīts uz nākamo dalībnieku, nevis pašas sabiedrības vārda, nevar liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja personas, kurām bija jāmaksā PVN kā priekšnodoklis, ir tās pašas personas, kuras dibina konkrēto sabiedrību. Citādās pieejas rezultātā tiktu liegts īstenot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un līdz ar to tiktu apdraudēta PVN neitralitāte.

⁵ Šajā lietā ir pasludināts [spriedums, 1985. gada 14. februāris, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Šajā lietā ir pasludināts [spriedums, 1996. gada 29. februāris, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

2012. gada 22. marta spriedums Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

2009. gada maijā Bulgārijas sabiedrība, kuras nodarbošanās bija Varnā (Bulgārija) esošas viesnīcas apsaimniekošana, nopirka Sofijā (Bulgārija) divstāvu dzīvokli, kas paredzēts dzīvošanai. Par šo pirkumu tika atskaitīts PVN, taču netika nosūtīta nodokļu deklarācija par vietējo nodokļu samaksu par šo dzīvokli. Tā kā konkrētā sabiedrība nebija mainījusi nekustamā īpašuma paredzēto mērķi un nebija atvērusi uz sava vārda kontu, lai īpašums tiktu apgādāts ar ūdeni un elektrību, nodokļu iestādes no tā secināja, ka attiecīgais dzīvoklis tika izmantots dzīvošanai, nevis profesionāliem mērķiem un līdz ar to par tā iegādi nebija piešķiramas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN.

Ar *Administrativen sad Varna* (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) celtu prasību minētā sabiedrība šo pieeju apstrīdēja, apgalvojot, ka konkrētais nekustamais īpašums ir domāts profesionālai izmantošanai, jo tā to ir paredzējusi izmantot darījumu sanāksmēm ar ceļotājiem. Tā kā Bulgārijas tiesībās *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (2006. gada 4. augusta DV Nr. 63) 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts tika interpretēts dažādi, šī tiesa vērsās Tiesā tostarp ar jautājumu, vai saskaņā ar Direktīvu 2006/112 tiesības atskaitīt nodokli rodas uzreiz tajā taksācijas periodā, kurā nodoklis ir kļuvis iekasējams, lai gan minētā manta nekavējoties nav izmantota saistībā ar profesionālo darbību.

Tiesa vispirms atgādināja, ka tieši nodokļa maksātāja, kurš rīkojas kā tāds, veiktā preces iegāde ir tā, kas nosaka PVN sistēmas un tādējādi atskaitīšanas sistēmas piemērošanu (39. punkts), un Direktīvas 2006/112 izpratnē nodokļa maksātājs rīkojas šādā statusā, ja tas rīkojas savas saimnieciskās darbības vajadzībām (40. punkts). Tiesa pēc tam norādīja, ka, atsakot nodokļa maksātājam atļaut atskaitīt kā priekšnodokli maksājamo PVN saistībā ar vēlāku profesionālu izmantošanu, kas tiek aplikta ar nodokli, neraugoties uz tā sākotnējo vēlmi iekļaut visu ražošanas līdzekļi savā uzņēmumā nākotnes darījumu labad, viņš netiktu pilnībā atbrīvots no nodokļa saistībā ar mantu, ko viņš izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām, un viņa uzņēmējdarbības aplikšana ar nodokli radītu dubultu nodokļa uzlikšanu pretēji nodokļu neitralitātes principam, kas ir daļa no kopējās PVN sistēmas (42. punkts). Tiesa precizēja, ka attiecībā uz uzņēmuma nodokļu nastu šis princips prasa, lai ražošanas izmaksas, kas ir veiktas uzņēmuma vajadzībām un tā labā, tiktu uzskatītas par saimniecisku darbību, kura rada tiesības uz tūlītēju priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu (43. punkts). Attiecīgi fiziska persona, kas ieguvusi preces saimnieciskās darbības vajadzībām Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, to ir veikusi nodokļa maksātāja statusā, pat ja preces nav tūlītēji izmantotas šai saimnieciskajai darbībai (44. punkts).

2014. gada 6. februāra spriedums E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

Konkrētā sabiedrība Rumānijas tirgū darbojās kopš 2005. gada oktobra, veicot ar enerģijas pārdošanu saistītu darbību. Lai izpildītu pienākumus, kas uzlikti nodokļa maksātājiem, kuri ir reģistrēti citā valstī, nevis Rumānijā, saskaņā ar 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu) (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927) tā bija izraudzījiesies nodokļu pārstāvi Rumānijā un tur bija identificēta kā PVN maksātāja. Tā kā nodokļu pārstāvja izraudzīšanās pienākums tika atcelts, kad Rumānija kļuva par Savienības dalībvalsti, attiecīgās sabiedrības pārstāvis no 2007. gada 1. janvāra bija pārstājis izsniegt nodokļu rēķinus minētās sabiedrības vārdā, bet

tomēr bija turpinājies pārstāvēt sabiedrību Rumānijā, it īpaši attiecībās ar nodokļu iestādēm. Laikā no 2007. gada 1. janvāra līdz 31. augustam sabiedrība mēģināja atskaitīt PVN, ko tā bija samaksājusi, pamatojoties uz rēķiniem, kurus izrakstījuši tās tirdzniecības partneri – Rumānijas juridiskās personas – kā pakalpojumu sniedzēji. Nodokļu iestādes sabiedrības pārstāvim atteicās pieņemt atskaitījumus saistībā ar darījumiem, kas veikti, sākot no 2007. gada 1. janvāra, jo šai sabiedrībai Rumānijā vairs nebija jāmaksā PVN par enerģijas piegādes darījumiem, kas nozīmē, ka tā par minētajiem darījumiem Rumānijā vairs rēķinos neiekļāva un neiekasēja PVN, jo no šī datuma šis pienākums ir uzlikts piegādes saņēmējam.

Pēc šī atteikuma konkrētā sabiedrība iesniedza tostarp atmaksāšanas lūgumu, pamatojoties uz Direktīvu 79/1072⁷, kā arī uz valsts tiesību normu, ar ko bija paredzēts to transponēt Rumānijas tiesībās. Šo lūgumu noraidīja, pamatojot, ka šī direktīva attiecas uz nodokļa maksātājiem, kas Rumānijā nav identificēti un kam nav pienākuma būt identificētiem PVN nolūkā, kaut gan sabiedrība Rumānijā saistībā ar nodokļiem turpināja būt pārstāvēta un tādējādi faktiski Rumānijā bija identificēta PVN nolūkā. Tā kā administratīvā sūdzība, ko sabiedrība iesniedza par šo lēmumu, tika noraidīta, tā cēla prasību *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija), kas vērsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

Šajā lietā par Direktīvas 79/1072 normu interpretāciju Tiesa izvērtēja, vai minētās direktīvas normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka vienā dalībvalstī reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš ir veicis elektroenerģijas piegādes citā dalībvalstī, ir iecēlis šajā otrajā valstī PVN nolūkā identificētu nodokļa pārstāvi, nozīmē, ka šis nodokļa maksātājs šajā pēdējā minētajā valstī nevar atsaukties uz šo direktīvu, lai saņemtu priekšnodokli samaksātā PVN atmaksu. Rumānijas valdība apgalvoja, ka konkrētā sabiedrība, uzturot savu nodokļu pārstāvi, bija radījusi juridisku nepilnību, tādējādi liedzot tai jebkādu iespēju saņemt PVN atmaksu.

Tomēr Tiesa, pēc tam, kad bija atgādinājusi, ka Direktīvā 79/1072 ir paredzēti divi kumulatīvi nosacījumi, lai nodokļa maksātājs varētu tikt uzskatīts par tādu, kas nav reģistrēts attiecīgajā valstī, un tādējādi saņemt tiesības uz atmaksu, pārbaudīja otro no šiem nosacījumiem – proti, to, ar ko ir noteikts, ka nodokļu maksātājs nedrīkst būt veicis preču piegādes vai sniedzis pakalpojumus, ja par piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta šī dalībvalsts (42. punkts), – un atgādināja, ka, lai arī attiecīgo elektrības piegāžu rezultātā Direktīva 79/1072 kļūst nepiemērojama, iepriekš samaksātā PVN atskaitīšana principā ir jāveic, ja ir izpildītas būtiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis dažas formālās prasības. Nodokļu neitralitātes princips nepieļauj sodu, kas izpaužas kā atteikums atzīt tiesības uz atmaksāšanu vai atskaitīšanu (55. punkts). Šīs tiesības neizslēdz tas vien, ka ir izraudzīts nodokļu pārstāvis, kas PVN nolūkā ir identificēts šajā pēdējā valstī (57. punkts un rezolutīvā daļa).

[2014. gada 13. marta spriedums Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)

Šajā lietā ieinteresētajai personai piederēja 60 % no saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātās civiltiesiskās sabiedrības akcijām, bet abiem pārējiem sabiedrības dalībniekiem katram tajā bija 20 % akciju. 1994. gada 31. decembrī šī sabiedrība tika likvidēta un katrs akcionārs pārņēma daļu

⁷ Padomes Astatā direktīva 79/1072/EEK (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.).

no klientūras. Ieinteresētā persona 1994. gada 31. decembrī nodibināja jaunu civiltiesisko sabiedrību, kurā tai piederēja 95 % akciju un kuras rīcībā tā nodeva bez atlīdzības savu pēc vecās sabiedrības likvidācijas pārņemto klientūru, lai jaunā sabiedrība šo klientūru izmantotu savā profesionālajā darbībā. Tā kā vecā sabiedrība tika likvidēta, sadalot kapitālu, nodokļu iestāde vecajai sabiedrībai 2003. gadā nosūtīja paziņojumu par aplikšanu ar apgrozījuma nodokli par 1994. gadu sakarā ar klientūras nodošanu. Ieinteresētā persona, pēc tam, kad bija samaksājusi maksājamus nodokļus, izrakstīja rēķinu par kapitāla sadalīšanu 1994. gadā, PVN tajā norādot atsevišķi. Savās PVN deklarācijās par 2004. gadu ieinteresētā persona atskaitīja arī PVN, kas par klientūras iegūšanu tai bija izrakstīts rēķinā, un deklarēja darījumus, kas izriet no jaunās sabiedrības pārvaldības darbībām. Tā kā ekonomiskos aktīvus, kurus veido šī klientūra, esot izmantojusi jaunā sabiedrība, t.i., uzņēmums, kas darbojas atsevišķi no ieinteresētās personas uzņēmuma, nodokļu iestāde uzskatīja, ka šim pēdējam minētajam neesot nekādu tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu.

Ieinteresētā persona tostarp norādīja, ka Tiesas iedibinātie principi tās spriedumā lietā *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸ par tāda priekšnodokļa atgūšanu, kas samaksāts par darījumiem, kuri veikti nolūkā īstenot saimnieciskās darbības projektu, kas jāveic pilnsabiedrībai, kuras nākamie akcionāri ir samaksājuši priekšnodokli, nav piemērojami šajā lietā, jo tā ir attiekusies nevis uz pilnsabiedrības kā priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanu, bet gan uz akcionāra, kurš ir sabiedrības dibinātājs, samaksātā PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) tādējādi vērsās Tiesā ar prejudiciālo jautājumu par šo tēmu.

Tiesa vispirms pārbaudīja Direktīvas 77/388 normas, ar kurām ir definēts nodokļa maksātājs un tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ņemot vērā PVN neitralitātes principu, lai konstatētu, vai ieinteresētajai personai bija tiesības atskaitīt par minētās klientūras iegādi priekšnodokli samaksāto PVN, lai gan attiecīgā klientūra neietilpa jaunizveidotās sabiedrības aktīvos. Šajā ziņā Tiesa norādīja, ka Tiesas secinājumi lietā *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)⁹ pēc analogijas nav piemērojami pamatlietā aplūkotajai situācijai, jo abu tiesvedību pamatā esošie fakti būtiski atšķiras.

Tādējādi Tiesa ne tikai norādīja, ka klientūras nodošanu bez atlīdzības jaunās sabiedrības rīcībā nevar uzskatīt par "saimniecisku darbību" Direktīvas 77/388 izpratnē, bet arī uz to, ka nav nekādas tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vēlāk veiktu darījumu, kas rada atskaitīšanas tiesības saskaņā ar minētās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu (32.–37. punkts). Attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu Tiesa atgādināja, ka tas atspoguļojas atskaitīšanas sistēmā – sistēmā, kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām pašām principā ir piemērojams PVN. Taču klientūras nodošana bez atlīdzības sabiedrības rīcībā nav darījums, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā, tāpēc nodokļu neitralitātes princips neattiecas uz šādu situāciju (40.–42. punkts).

⁸ [Spriedums, 2012. gada 1. marts, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Šis spriedums ir iepriekš izklāstīts šajā pārskata daļā.

⁹ [Generālvokāta P. Kruza Villalóna \[P. Cruz Villalón\] secinājumi lietā Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

2014. gada 17. jūlija spriedums Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)

2006. gada jūnijā sabiedrība *Equoland* importēja Itālijā preču partiju, kuras izcelsme ir trešā valsts. Muitas deklarācijā bija norādīts, ka šīs preces saistībā ar PVN bija paredzēts nogādāt akcīzes preču noliktavā. Noliktavas pārvaldnieks nākamajā dienā pēc ieviešanas tās ierakstīja noliktavā ievesto preču reģistrā, lai gan preces netika fiziski ievestas noliktavā, bet tajā nogādātas tikai virtuāli, tās ierakstot minētajā reģistrā. Preces nekavējoties tika izslēgtas no akcīzes preču noliktavas režīma, un PVN tika samaksāts apgrieztās iekasēšanas procedūrā, ko veica *Equoland*. Tā kā attiecīgās preces fiziski nebija nonākušas akcīzes preču noliktavā, Itālijas muitas iestāde uzskatīja, ka priekšnosacījumi PVN par importu samaksas atlikšanai nav izpildīti. Tā uzskatīja, ka līdz ar to nodokļa maksātājs nebija samaksājis nodokli, kas tam it kā bija jāmaksā preču importa brīdī, un apgrieztās iekasēšanas procedūrā veiktais maksājums ir PVN novēlota samaksa.

Izskatot prasību, iesniedzējtiesa Tiesai tostarp jautāja, vai saskaņā ar PVN neitralitātes principu Direktīvai 77/388 pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dalībvalsts pieprasa samaksāt PVN par importu, lai gan tas jau ir ticis samaksāts apgrieztās iekasēšanas procedūrā ar sev izsniegtu rēķinu un ar ieregistrēšanu nodokļa maksātāja pirkumu un pārdevumu reģistrā.

Šajā ziņā Tiesa atgādināja, ka tad, ja, īstenojot dalībvalstīm ar Direktīvas 77/388 16. panta 1. punktu piešķirto kompetenci, tās ievieš pasākumus – tādu kā pienākums ievesto precī fiziski nogādāt akcīzes preču noliktavā –, šo valstu kompetencē ir arī izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām, ja nav tiesiskā regulējuma par piemērojamām sankcijām (32. punkts). Tādējādi dalībvalsts, lai nodrošinātu precīzu PVN par importu iekasēšanu un izvairītos no krāpšanās, savos valsts tiesību aktos var likumīgi noteikt piemērotas sankcijas, kuru mērķis ir sodīt par pienākuma fiziski nogādāt ievestās preces akcīzes preču noliktavā neievērošanu (33. punkts).

Tomēr attiecībā uz sankcijas apmēra noteikšanas kārtību Tiesa uzskatīja, ka prasība, saskaņā ar ko nodokļa maksātājam ir no jauna jāsamaksā PVN par importu, neņemot vērā jau notikušo apmaksu, būtībā nozīmē liegt šim nodokļa maksātājam izmantot viņa tiesības veikt atskaitīšanu. Vienam un tam pašam darījumam divkārti uzlikt PVN, bet vienlaikus paredzot šī nodokļa atskaitīšanas iespēju tikai vienu reizi, atlikušais PVN gulstas uz nodokļa maksātāju (40. punkts). Šādā situācijā Tiesa atgādināja, ka, ņemot vērā atskaitīšanas tiesību dominējošo lomu kopējā PVN sistēmā, tāda sankcija, kas ir atskaitīšanas tiesību atteikums, nav atbilstoša Direktīvai 77/388, ja nav konstatēta nedz krāpšana, nedz kaitējums valsts budžetam (41. punkts). Tiesa arī atgādināja, ka Direktīvā 77/388 paredzētā apgrieztās iekasēšanas sistēma pati par sevi ļauj cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas ir novērota attiecībā uz dažiem darījumu veidiem (42. punkts). Tomēr, ja nav nedz krāpšanas, nedz krāpšanas mēģinājuma, sankcijas daļa, kurā ir ietverta prasība no jauna samaksāt PVN, kas jau ir ticis samaksāts, neparedzot, ka šis otrais maksājums radītu tiesības uz atskaitījumu, nevar būt uzskatāma par saderīgu ar PVN neitralitātes principu (43. punkts).

2016. gada 28. jūlija spriedums Astone (C-332/15, EU:C:2016:614)

2013. gadā veicot nodokļu kontroli, *Guardia di Finanza* (Finanšu policija, Itālija) konstatēja, ka Itālijā reģistrētas sabiedrības, kas ir PVN maksātāja, likumīgais pārstāvis nespēja iesniegt grāmatvedības dokumentus. Šajā pašā kontrolē tika atklāts arī, ka šī sabiedrība bija izsniegusi

rēķinus, bet ka, neiesniedzot ar šo summu saistīto PVN deklarāciju, tā ir izvairījies no PVN samaksas. Minētajā kontrolē atklājās arī, ka ieinteresētā persona nav ievērojusi pienākumu izsniegtos rēķinus reģistrēt. Kriminālprocesā tā uzrādīja sabiedrībai izsniegtos trešo uzņēmumu rēķinus, kas ir tikuši apmaksāti, ieskaitot PVN, bet kas nav tikuši reģistrēti šīs sabiedrības grāmatvedības uzskaitē.

Šādā situācijā tiesa, kurā tiek izskatīta konkrētā krimināllieta, jautāja Tiesai, vai Direktīvai 2006/112 ir pretrunā tādas valsts tiesību normas, ar kurām, tostarp krimināltiesībās, nav atļauts, ka PVN atskaitīšanas nolūkā var tikt ņemti vērā rēķini, kurus nodokļa maksātājs ir samaksājis, bet kurus tas nekādi nav reģistrējis. Iesniedzējtiesa šajā ziņā atgādināja, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas, ja ir izpildīti formāli pienākumi saistībā ar attiecīgo deklarāciju iesniegšanu brīdī, kad nodokļa maksātājs izmanto PVN kredītu, un ja attiecīgie rēķini ir tikuši iekļauti paredzētajā uzskaites žurnālā. Šīs tiesas ieskatā, nodokļa maksātājam nebija tiesību atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN, pat ja tas ir samaksāts, jo tas nav ticis pienācīgi reģistrēts. Šī tiesa šajā ziņā konkretizēja, ka PVN deklarācijas neiesniegšanas gadījumā Itālijas tiesībās ir paredzēts, ka nesamaksātais nodoklis ietver visu maksājamo nodokli, un attiecībā uz PVN nav iespējams ņemt vērā PVN, kas ir samaksāts piegādātājiem, ja nav izpildīti likumā paredzētie formālie pienākumi.

Tiesa vispirms pārbaudīja, vai Direktīvai 2006/112 pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzētais atskaitīšanas tiesību izmantošanas noilguma termiņš ir divi gadi. Samērojot savā judikatūrā iedibināto noteikumu, ka Direktīvā 2006/112 paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas, no vienas puses, un tiesiskās drošības principu, ar ko tiek izslēgtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bez ierobežojuma laikā, no otras puses, Tiesa atgādināja, ka tiesību īstenošanas noilguma termiņš, kura iestāšanās izraisa to, ka nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kas nav pieprasījis PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu, tiek sodīts ar atskaitīšanas tiesību zaudēšanu, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar sistēmu, kura ir izveidota ar Direktīvu 2006/112, jo, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan līdzīgām tiesībām nodokļu jomā, kas ir pamatotas ar valsts tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kuras ir pamatotas ar Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tas atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (efektivitātes princips) (34. punkts). Tiesa arī atgādināja, ka atskaitīšanas tiesībām PVN sistēmā ir fundamentāls raksturs, ka to mērķis ir garantēt pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu jebkādai saimnieciskajai darbībai, ka šīs tiesības principā nevar tikt ierobežotas un ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (44. punkts).

II. Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms

Runājot par atskaitīšanas tiesību rašanos un apjomu, Tiesa parasti atsauca uz savu pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz PVN kā priekšnodokļa

atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms¹⁰. Tomēr Tiesa precizē, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šī nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenās. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā¹¹.

2012. gada 16. februāra spriedums Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

Konkrētā sabiedrība apsaimniekoja kazino, pamatojoties uz 2001. gada 14. decembrī noslēgtu koncesijas līgumu par azartspēļu un derību rīkošanu *Póvoa de Varzim* (Portugāle) azartspēļu pastāvīgajā zonā. Saskaņā ar šo līgumu sabiedrība veica darbības vienlaikus gan azartspēļu jomā, kurai ir piemērojams atbrīvojums no PVN maksāšanas, gan ēdināšanas un izklaides jomās, kurām piemēro PVN, kā arī tā veica darbības administratīvajā un finanšu jomā, kurai piemēro daļēju PVN atskaitījumu. Jomās, kurās piemēro PVN, samaksātā PVN atskaitīšana tika veikta saskaņā ar faktiskā izmantojuma metodi atbilstoši *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss). Saskaņā ar saistošo tiesisko regulējumu un koncesijas līgumu konkrētajai sabiedrībai bija jāmaksā Portugāles valstij sākotnējā atlīdzība, kā arī ikgadējā atlīdzība, kuru aprēķina no azartspēļu jomā gūtajiem ienākumiem. Tai bija atļauts no šīs ikgadējās atlīdzības atskaitīt daļu no izdevumiem, kas radušies, lai īstenotu savus pienākumus rīkot izklaides pasākumus un veicināt tūrismu. Šī atskaitījuma apmērs bija atkarīgs vienlaikus no šādu izdevumu apmēra un no ienākumu apmēra, kas gūti no uzņēmējdarbības azartspēļu jomā. Nodokļu dienestu pārbaudes rezultātā konkrētajai sabiedrībai tika veikts papildu PVN uzrēķins par 2002.–2004. gadu. Šādas korekcijas tika pamatotas ar to, ka tiek apstrīdēta metode, kas tika izmantota, lai aprēķinātu atskaitāmo tā PVN summu, kas samaksāts ēdināšanas un izklaides jomās. Portugāles iestāde uzskatīja, ka, ciktāl atskaitījums, kas veikts no ikgadējās atlīdzības kā kompensācija par izdevumiem attiecībā uz izklaidi un reklāmu, ir kvalificējams par darbības subsīdiju PVN kodeksa izpratnē, šai subsīdijai nepiemēro PVN un ka darbības ēdināšanas un izklaides jomā ir uzskatāmas par jaukta veida darbībām. Tā apgalvoja, ka par šīm jomām samaksātā PVN atskaitīšanu būtu jāveic, nosakot atskaitāmu daļu, ņemot vērā gan no nodokļiem atbrīvotās darbības, gan ar nodokļiem apliktās darbības.

Prasībā, kas celta *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle), konkrētā sabiedrība tostarp apgalvoja, ka šie argumenti izkropļo PVN atskaitīšanas tiesības, kas ir Direktīvas 77/388 pārkāpums atbilstoši tam, kā to ir interpretējusi Tiesa spriedumos lietās Komisija/Spānija¹² un Komisija/Francija¹³, kā rezultātā iesniedzējtiesa vērsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

Tiesa uzskatīja, ka šai direktīvai pretrunā ir dalībvalsts piemērota sistēma, saskaņā ar kuru dalībvalsts, ja tā atļauj jauktiem nodokļa maksātājiem veikt atskaitīšanu, kas paredzēta iepriekš

¹⁰ Skat. it īpaši spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 24. punkts); 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 26. punkts), un 2007. gada 8. februāris, *Investrand*, C-435/05 (EU:C:2007:87, 23. punkts).

¹¹ Skat. it īpaši spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 31. punkts), un 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik* (C-465/03 (EU:C:2005:320, 36. punkts).

¹² [Spriedums, 2005. gada 6. oktobris \(C-204/03, EU:C:2005:588\).](#)

¹³ [Spriedums, 2005. gada 6. oktobris \(C-243/03, EU:C:2005:589\).](#)

minētajās tiesību normās, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu, aprēķina atskaitāmo summu attiecībā uz nozarēm, kurās šāda veida nodokļa maksātāji veic tikai ar nodokļiem apliekamas darbības, daļskaitļa saucējā – kas ir domāts, lai noteiktu atskaitāmo daļu, iekļaujot ar nodokļiem neapliktas “subsīdijas” (43. punkts, rezolutīvā daļa).

Pēc tam, kad attiecībā uz jauktiem nodokļa maksātājiem Tiesa bija uzsvērusi, ka Direktīvā 77/388 ir paredzēts, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek noteiktas atbilstoši atskaitāmai daļai, kuru aprēķina saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantu, tā tomēr precizēja, ka minētās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā dalībvalstīm tiek ļauts paredzēt vienu no citām metodēm tiesību uz nodokļa atskaitīšanu noteikšanai, kas minētas šajā daļā, proti, atsevišķas atskaitāmās daļas noteikšanu katrai darbības nozarei vai nodokļa atskaitīšanu atkarībā no visu vai daļas preču un pakalpojumu izmantojuma kādai precīzai darbībai (38. punkts). Tiesa arī precizēja, ka saskaņā ar Direktīvas 77/388 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu subsīdijas, kas ir tieši saistītas ar preces vai pakalpojuma cenu, ir apliekamas ar nodokli tādā pašā veidā. Attiecībā uz subsīdijām, kas nav tieši saistītas ar cenu, šīs direktīvas 19. panta 1. punktā dalībvalstīm ir dota iespēja tās iekļaut atskaitāmās daļas saucējā, ja nodokļa maksātājs veic gan darbības, kurām var piemērot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa (39. punkts). Tā kā konkrētajam nodokļa maksātājam bija atļauts veikt atskaitīšanu atbilstoši citai, nevis atskaitāmās daļas noteikšanas metodei atbilstoši Direktīvas 77/388 19. pantam, proti, atkarībā no visu vai daļas preču un pakalpojumu izmantojuma kādai precīzai darbībai (40. punkts), bet darbībām, ko tas veica ēdināšanas un izklaides jomā, bija piemērojams PVN, tad tiesības uz atskaitīšanu atbilstoši faktiskā izmantojuma metodei ir piemērojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (41. punkts). Proti, ja nodokļu maksātājam bija atļauts veikt nodokļu atskaitīšanu atbilstoši faktiskā izmantojuma metodei, tad Direktīvas 77/388 19. panta noteikumi nebija piemērojami un līdz ar to ar tiem nevarēja ierobežot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu minētajās nozarēs atbilstoši tam, kā tas izriet no šīs direktīvas (42. punkts).

Visbeidzot attiecībā uz “tiešu un tūlītēju saikni”, kam ir jāpastāv starp iepriekš veiktu darījumu un vēlāk veiktu darījumu, Tiesa uzskatīja, ka nav reāli šajā ziņā mēģināt izstrādāt precīzāku formulējumu. Proti, ņemot vērā komerciālo un profesionālo darījumu dažādību, esot neiespējami sniegt atbilstošāku atbildi attiecībā uz veidu, kādā visos gadījumos būtu jānosaka saikne starp iepriekšējiem darījumiem un vēlāk veiktajiem darījumiem, lai priekšnodokli samaksātais PVN būtu atskaitāms.

[2012. gada 22. marta spriedums Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Šī lieta, kā norādīts šī pārskata I daļā “Neitralitātes princips”, attiecas uz atteikumu atskaitīt PVN, kas samaksāts par dzīvokļa iegādi (2. punkts).

Tiesa šajā ziņā nosprieda, ka nodokļa maksātājs rīkojas šādā statusā, ja tas rīkojas savas saimnieciskās darbības vajadzībām Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē (40. punkts). Ja tas tā ir, tad nodokļa maksātājs var pilnībā un tūlītēji atskaitīt PVN saistībā ar mantu, kas pilnībā ietverta tā uzņēmuma mantā, lai arī tā nav tūlītēji izmantota saimnieciskās darbības vajadzībām (45. punkts). Radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. Līdz ar to atskaitīšanas tiesības saglabājas, ja nodokļa maksātājs nav varējis izmantot preces vai pakalpojumus, saistībā ar kurām veikta atskaitīšana par darījumiem, kas apliekami ar nodokli, no viņa gribas neatkarīgu apstākļu dēļ, jo

šādā gadījumā nepastāv nekāds krāpniecības vai ļaunprātīgas izmantošanas risks, kas attaisnotu vēlāku atskaitīto summu atmaksu (47. punkts).

Tādējādi Tiesa nosprieda, ka nodokļa maksātāja, kurš, rīkojoties kā tāds, ir iegādājies ražošanas līdzekli un to ir ieguldījis uzņēmuma kapitālā, tiesības atskaitīt par šo līdzekli samaksāto PVN rodas uzreiz tajā taksācijas periodā, kurā nodoklis kļuvis iekasējams, lai gan minētais ražošanas līdzeklis nav uzreiz izmantots profesionāliem mērķiem (52. punkts).

[2012. gada 21. jūnija spriedums Mahagében un Dávid \(C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Pirmajā apvienotajā lietā saskaņā ar līgumu, kas noslēgts starp divām Ungārijas sabiedrībām par neapstrādātu akāciju stumbru piegādi, piegādātājs uz pircēja vārda bija izrakstījis sešpadsmit rēķinus. Sešos no šiem rēķiniem bija norādīts piegādes pavadzīmes numurs. Norādot visus sešpadsmit rēķinus savā nodokļu deklarācijā, piegādātājs apliecināja, ka konkrētās piegādes ir veiktas. Šis piegādātājs par piegādēm samaksāja PVN, un pircējs attiecīgās summas atskaitīja. Tomēr, veicot šī piegādātāja veikto iepirkumu un piegāžu pārbaudi, nodokļu administrācija secināja, ka tam nebija akāciju stumbru krājumu un ka uz šo lietu attiecināmā gada laikā iegādāto akāciju stumbru skaits nebija pietiekams, lai veiktu piegādes, par kurām pircējam tika izrakstīti rēķini. Līdz ar to nodokļu administrācija lēmumā konstatēja, ka pircējam ir nodokļu parāds, un uzlika tam naudas sodu un kavējuma naudu, uzskatot, ka pircējam nebija tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, ņemot vērā, ka šie rēķini nevarēja tikt uzskatīti par oriģinālam līdzvērtīgu dokumentu.

Pircēja sūdzību par minēto lēmumu nodokļu administrācija noraidīja, īpaši pamatojot ar to, ka piegādātājs nebija iesniedzis nevienu attaisnojošu atbilstošu darījumu dokumentu un pircējs nebija veicis visus vajadzīgos piesardzības pasākumus *az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* (1992. gada Likums Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli) (*Magyar Közlöny 1992/128*) 44. panta 5. punkta izpratnē, nepārliedzinoties par piegādātāja nodokļa maksātāja statusu un precēm.

Izskatot pircēja celto prasību par šī nodokļu parāda, naudas soda un kavējuma naudas atcelšanu, *Baranya Megyei Bíróság* (Baraņas apgabaltiesa, Ungārija) vēlējās noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 167. pantam, 168. panta a) punktam, 178. panta a) punktam, 220. panta 1. punktam un 226. pantam pretrunā ir valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN nodokļa summu, kas maksājama vai samaksāta par viņam sniegtajiem pakalpojumiem, pamatojot ar to, ka ar šiem pakalpojumiem saistītā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa pakalpojumu sniedzējiem ir izdarījuši pārkāpumus, šai iestādei nepierādot, ka attiecīgais nodokļa maksātājs zināja par šo pretiesisko rīcību vai pat ka viņš ir bijis līdzdalībnieks tajā.

Tiesa vispirms atgādināja, ka direktīvā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Jautājums par to, vai PVN, kas saistībā ar konkrētajām precēm maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN (paziņojums presei). Tomēr dalībvalstis var atteikties tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus elementus, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga. Tā tas ir it īpaši gadījumā, ja nodokļa maksātājs,

kuram tika piegādātas preces vai pakalpojumi, kas ir tiesību uz atskaitīšanu pamatā, zināja vai viņam bija jāzina, ka šis darījums ir iesaistīts piegādātāja vai cita augšupējās ķēdes tirgus dalībnieka izdarītā krāpšanā. Tiesa konstatē, ka nodokļu iestādei ir jāpierāda, ka nodokļa maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt par šādu krāpšanu (paziņojums presei).

Otrajā apvienotajā lietā fiziska persona saskaņā ar uzņēmuma līgumu bija apņēmusies veikt dažādus būvniecības darbus, tostarp izmantojot apakšuzņēmējus (24. punkts). Pēc šī līguma izpildes nodokļu pārbaudē tika atklāts, ka ne minētajai fiziskajai personai, ne tās apakšuzņēmējam nav nedz strādnieku, nedz materiālu, kas nepieciešami, lai paveiktu rēķinos norādītos darbus. Līdz ar to nodokļu administrācija uzskatīja, ka fiziskās personas izrakstītie rēķini neatspoguļo reālu saimniecisku darījumu un tādējādi ir fiktīvi. Turklāt attiecīgā persona nebija veikusi piesardzības pasākumus, kas ir nepieciešami atbilstoši šajā lietā piemērojamajiem tiesību aktiem. Šādos apstākļos nodokļu iestāde nolēma atteikt PVN, ko priekšnodoklī bija samaksājusi fiziskā persona, atskaitīšanu, ņemot vērā, ka konkrētie darījumi bija atzīstami par aizdomīgiem (27. punkts), jo rēķinus nevarēja uzskatīt par tādiem, kuros norādītā saimnieciskā darbība atbilst patiesībai, un tādējādi konstatēja, ka fiziskajai personai ir PVN parāds, kam pieskaitāms naudas sods un kavējuma nauda (29. punkts).

Izskatot fiziskās personas prasību par minētā lēmuma atcelšanu, *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* (Jāsas–Naġkunas–Solnokas apgabaltiesa, Ungārija) jautā, vai Direktīvas 2006/112 167. pantam, 168. panta a) punktam un 273. pantam pretrunā ir valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt no tā maksājamā PVN nodokļa summu, kas maksājama vai samaksāta par viņam sniegtajiem pakalpojumiem, pamatojot ar to, ka nodokļa maksātājs nav pārliecinājies par saistību ar precēm, par kurām tiek lūgta atskaitīšanas tiesību izmantošana, izrakstīto rēķinu izsniedzēja nodokļa maksātāja statusu un par viņa tiesisku rīcību (paziņojums presei) (sprieduma 51. punkts).

Tiesa lēma par nodokļa maksātāja pienākumu pārliecināties par sava tirdzniecības partnera tiesisku rīcību. Tiesa nosprieda, ka tad, ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanu, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, lai pārliecinātos par viņa uzticamību. Tomēr nodokļu administrācija nevar vispārīgi prasīt no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības atskaitīt PVN, lai tas pārliecinātos, ka augšupējo darījumu tirgus dalībnieku līmenī nav nelikumības vai krāpšanas (paziņojums presei).

Proti, nodokļu iestādēm ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļa maksātājiem, lai konstatētu PVN nelikumības un krāpšanu, kā arī jāuzliek sodi nodokļa maksātājiem, kas tās ir izdarījuši. Līdz ar to, šīs iestādes nevar pārliecināties savus pārbaudes uzdevumus uz nodokļa maksātājiem un atteikt tiem īstenot atskaitīšanas tiesības šo uzdevumu neizpildes dēļ (paziņojums presei).

Šādos apstākļos Tiesa nosprieda, ka Direktīvai 2006/112 pretrunā ir Ungārijas nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde liedz nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt samaksātās PVN summas, pamatojot ar to, ka rēķina, uz kuru pamatojoties tiek prasīta PVN atskaitīšana, izsniedzējs ir veicis prettiesiskas darbības, nepierādot, ka attiecīgais nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina par pakalpojumu augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu. Tāpat šai direktīvai pretrunā ir tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsaka tiesības uz atskaitīšanu, pamatojot ar to, ka nodokļa maksātājs, kuram nav norāžu, kas varētu radīt aizdomas par

nelikumību vai krāpšanu, nav pārliecinājies, vai tā tirdzniecības partneris ir izpildījis savus likumā paredzētos pienākumus, it īpaši PVN jomā, vai arī pamatojot ar to, ka nodokļa maksātāja rīcībā papildus rēķinam nav citu dokumentu, kas varētu pierādīt tā komercdarījumu partnera rīcības tiesiskumu (paziņojums presei).

2012. gada 6. septembra spriedums Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557)

Šajā lietā holdinga sabiedrība, kuras darbību reglamentē Portugāles tiesības, sniedza tehniskus administrācijas un vadības pakalpojumus sabiedrībām, kurās tai pieder kapitāldaļas. Veicot šos darījumus, šī sabiedrība PVN režīma ietvaros bija iegādājusies noteiktus pakalpojumus no konsultantiem, par kuru pakalpojumiem tā izrakstīja rēķinu saviem meitasuzņēmumiem par tādu pašu summu, par kādu tā šos pakalpojumus bija iegādājusies, pieskaitot PVN. Taksācijas gadā holdingsabiedrība atskaitīja visu PVN, kas bija samaksāts kā priekšnodoklis, uzskatot, ka ar nodokli apliktie darījumi objektīvi attiecas uz attiecīgo iegādāto pakalpojumu izmantošanu.

Nodokļu iestāde holdinga sabiedrībai nosūtīja paziņojumu par maksājamo nodokli, nosakot atskaitāmo procentu par iepriekš samaksāto PVN, uzskatot veiktas pārbaudes rezultātā, ka minētā sabiedrība nevarēja atskaitīt visu PVN, kas bija samaksāts par iepriekš iegādātajiem pakalpojumiem, bet tai bija jāizmanto proporcionālās atskaitīšanas metode. Sabiedrība šo paziņojumu pārsūdzēja pirmās instances tiesā *Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa* (Lisabonas Administratīvā un nodokļu tiesa, Portugāle), kura prasību noraidīja.

Izskatot prasību par pirmās instances tiesas lēmuma atcelšanu, iesniedzējtiesa *Tribunal Central Administrativo Sul* (Dienvidu Centrālā administratīvā tiesa, Portugāle) šādā situācijā Tiesai jautāja, vai Direktīvas 77/388 17. panta 2. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka holdinga sabiedrībai, kura papildus savai galvenajai darbībai, kas ir visu vai daļas meitasuzņēmumu kapitāldaļu turēšana, iegādājas preces un pakalpojumus, par kuriem tā pēc tam izraksta rēķinu minētajiem uzņēmumiem, ir atļauts atskaitīt visu samaksāto PVN kā priekšnodokļa summu, piemērojot minētās direktīvas 17. panta 2. punktu, vai arī valsts nodokļu iestāde tai var noteikt pienākumu atskaitīt tikai daļu no PVN proporcionāli ar nodokli apliktajiem darījumiem saskaņā ar šīs pašas direktīvas 17. panta 5. punktu.

Vispirms Tiesa atgādināja, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru holdinga sabiedrībai, kuras saimnieciskā darbība ir tikai citu uzņēmumu kapitāldaļu iegāde, tieši vai netieši neiejaucoties šo uzņēmumu pārvaldībā, neskarot tiesības, kas šim holdingam piemīt kā akcionāram vai dalībniekam, nav nodokļa maksātāja statusa, un nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu. Holdinga iejaukšanās sabiedrību, kurā tas ir ieguvis dalību, pārvaldībā, ir saimnieciskā darbība Direktīvas 77/388 izpratnē, ja šāda iejaukšanās ietver tādu darbību veikšanu, kam piemēro PVN (34. punkts).

Turpinājumā, sekojot savai pastāvīgajai judikatūrai, Tiesa uzsvēra, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir nekavējoties izlietojamas attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par iepriekš veiktajiem darījumiem (35. punkts). Tomēr, lai šis atskaitījuma tiesības pastāvētu, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tiešai un tūlītējai saiknei ar vēlāk veiktajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu (36. punkts), vai arī tad, ja attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām, tās kā tādas veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas (37. punkts).

Šajā ziņā Tiesa identificēja trīs gadījumus, proti, pirmkārt, kad iepriekš iegādātie pakalpojumi kopumā būtu jāuzskata par tādiem, kuriem ir tieša un tūlītēja saikne ar vēlāk veiktiem saimnieciskajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, otrkārt, kad minētie pakalpojumi tiek izmantoti, lai vienlaikus veiktu gan darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, gan darījumus, kas šādas tiesības nedod, un, treškārt, kad pakalpojumi tiek izmantoti gan saimnieciskajai darbībai, gan darbībām, kam nav saimnieciska rakstura. Pirmajā gadījumā attiecīgajam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt visu PVN, kas samaksāts par iepriekš veiktu iegādi. Šīs tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nevar ierobežot, pamatojot tikai ar to, ka valsts tiesiskajā regulējumā ar nodokli apliekamie darījumi tiek kvalificēti kā papildu darījumi galvenajai darbībai, ievērojot minēto sabiedrību darbības mērķi vai galveno darbību. Otrajā gadījumā atskaitīšana ir pieļaujama tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summai, kura ir attiecināma uz pirmā veida darījumiem, un dalībvalstīm ir atļauts paredzēt vienu no atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodēm. Trešajā gadījumā Direktīva 77/388 nav piemērojama un atskaitīšanas un sadalīšanas metodes nosaka dalībvalstis, kurām, īstenojot šīs pilnvaras, ir jāņem vērā Direktīvas 77/388 mērķis un struktūra. Šajā ziņā tām arī ir jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no iepriekšējiem izdevumiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (45.–47. punkts). Noslēgumā Tiesa nosprieda, ka holdinga sabiedrības tiesību atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN apjoms ir jānosaka, ņemot vērā attiecīgās holdinga sabiedrības darbībai piemērojamo gadījumu vai gadījumus.

2013. gada 21. februāra spriedums Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

Pret individuālu uzņēmēju, kas bija vairākuma dalībnieks saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātā sabiedrībā ar ierobežotu atbildību, kuras mērķis ir par atlīdzību veikt ar PVN apliktus būvdarbus, tika uzsāka krimināltiesvedība kā par šīs sabiedrības vadītāju un galveno dalībnieku. Uzņēmēju un sabiedrību saistīja vienošanās par nodokļu integrāciju. Līdz ar to tie tika uzskatīti par vienu nodokļa maksātāju. Uzņēmējs kā tā dēvētais "integrētais" uzņēmums uzņēmās uzņēmumu grupas, ko veidoja viņa individuālais uzņēmums un sabiedrība, nodokļu saistības. Pēc tam, kad bija radušās aizdomas par korupciju sabiedrības publiskā būvdarbu iepirkumu līguma piešķiršanā, kompetentā prokuratūra uzsāka pret uzņēmēju kriminālizmeklēšanu, kuras laikā uzņēmēju pārstāvēja advokāts. Saskaņā ar vienošanos par minētā advokāta honorāriem uzņēmējs kā apsūdzētais, kā arī sabiedrība bija advokāta klienti. Advokāti savus rēķinus adresēja sabiedrībai. Uzņēmums kā "integrēts" uzņēmums strīdīgajā finanšu gadā veica minētajos rēķinos ietvertā PVN atskaitīšanu.

Finanzamt Köln-Nord (Ziemeļķelnes Finanšu pārvalde, Vācija) uzņēmējam nosūtīja paziņojumu par nodokļa maksājumu apjomu, uzskatot, ka attiecīgais PVN nav atskaitāms. Pēc tam, kad sūdzība, ko viņš bija iesniedzis *Finanzamt Köln-Nord* (Ziemeļķelnes Finanšu pārvalde), tika noraidīta, uzņēmējs apstrīdēja paziņojumu par nodokļu maksājumu apjomu kompetentajā pirmās instances tiesā – *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), kura viņa prasību apmierināja.

Iesniedzējtiesai *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), izskatot *Finanzamt Köln-Nord* (Ziemeļķelnes Finanšu pārvalde) iesniegto revīzijas sūdzību, ir šaubas par to, vai pastāv tieša saikne starp iepriekš un vēlāk veiktajiem darījumiem, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ir vajadzīga, lai varētu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un būtībā vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai šādas saiknes pastāvēšana 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē ir atkarīga

no saņemtā pakalpojuma objektīvā rakstura vai arī no šī pakalpojuma iegādāšanās iemesla un, otrkārt, gadījumā, ja iegādāšanās iemesls ir izšķirošs, vai nodokļa maksātājam, kas pasūta pakalpojumu kopā ar vienu no darbiniekiem, ir tiesības uz pilnu vai tikai daļēju atskaitīšanu.

Atsaucoties uz savu iepriekšējo judikatūru par tiešas un tūlītējas saiknes pastāvēšanas prasību, Tiesa tostarp konstatēja, ka šī kritērija piemērošanai ir jāievēro visi apstākļi, kādos ir norisinājušies attiecīgie darījumi, un ir jāņem vērā tikai tie darījumi, kas ir objektīvi saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību (22. punkts). Proti, pienākums ņemt vērā vienīgi aplūkojamā darījuma objektīvo saturu visvairāk atbilst kopējās PVN sistēmas mērķim nodrošināt tiesisko drošību un atvieglot minētā PVN piemērošanas darbības (23. punkts). Nosakot, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne starp izmantotajām precēm vai pakalpojumiem un vēlāk veiktu ar nodokli apliekamu darījumu vai izņēmuma gadījumā starp iepriekš veiktu ar nodokli apliekamo darījumu, ir jāievēro arī to objektīvais saturs (24. punkts). Tiesa precizēja, ka apstākļi, ka tiešas un tūlītējas saiknes, kas pastāv starp pakalpojumu sniegšanu un visu ar nodokli apliekamo saimniecisko darbību, noteikšanai ir jānotiek, ievērojot šī pakalpojuma objektīvo saturu, neliedz ņemt vērā arī aplūkojamā darījuma vienīgo iemeslu, uzskatot to par objektīva satura noteikšanas kritēriju. Ja ir konstatēts, ka darījums nav veikts nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamajām vajadzībām, šis darījums nevar tikt uzskatīts par tādu, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar tā darbību Tiesas judikatūras izpratnē, pat ja šis darījums, ņemot vērā tā objektīvo saturu, būtu apliekams ar PVN (29. punkts).

Šajā lietā Tiesa nosprieda, ka, ievērojot to objektīvo saturu, ar advokāta pakalpojumiem saistītās izmaksas nevar uzskatīt par tādām, kas radušās visas ar nodokli apliekamās sabiedrības darbības vajadzībām, jo atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm advokātu pakalpojumi bija tieši un tūlītēji vērsti uz apsūdzētā, kurš tiek vajāts par tā personīgiem pārkāpumiem, privāto interešu aizsardzību, un kriminālvajāšana tika vērsta vienīgi pret apsūdzēto personīgi, nevis pret sabiedrību, kaut arī pēdējās vajāšana juridiski būtu bijusi iespējama.

Tiesa piebilda, ka apstāklim, ka valsts civiltiesībās tādām uzņēmumam, kāds ir pamatlietā, ir noteikts pienākums segt ar tā institūciju aizstāvību krimināllietā saistītos izdevumus, nav nozīmes tiesību normu, kas attiecas uz kopējo PVN sistēmu, interpretācijā un piemērošanā. Proti, objektīvajam PVN režīmam, kas ir ieviests ar šo sistēmu, ir būtiskas tikai objektīvās attiecības starp sniegtajiem pakalpojumiem un nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo saimniecisko darbību (32. punkts). Tādējādi advokāta pakalpojumi, kuru mērķis ir panākt, lai fiziskas personas, kas ir nodokļu maksātāja uzņēmuma vadītājas, netiktu krimināltiesiski sodītas, nedod tiesības šim uzņēmumam atskaitīt par šiem sniegtajiem pakalpojumiem priekšnodokli samaksāto PVN (33. punkts).

[2013. gada 18. jūlija spriedums PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

Šajā lietā nodokļa maksātājs, pamatojoties uz valsts tiesību aktiem pensiju jomā, nodibināja pensiju fondu kā juridiski un attiecībā uz nodokļiem neatkarīgu vienību, lai nodrošinātu savu pašreizējo un bijušo darbinieku tiesības uz pensiju. Nodokļa maksātāja meitasuzņēmums ar pakalpojumu sniedzējiem noslēdza līgumus par pensiju pārraudzīšanu un par pensiju fonda aktīvu pārvaldīšanu, ar ko saistītos izdevumus samaksāja šis meitasuzņēmums, nenovirzot tos pensiju fondam. Nodokļa maksātājs atskaitīja PVN apmēru kā priekšnodokli saistībā ar minētajām izmaksām, kas radās noteiktā laikposmā.

Par nodokļa maksātāju tika pieņemts lēmums par PVN uzrēķinu attiecībā uz šo pašu laikposmu. Pēc tam, kad *Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen* (Ziemeļu nodokļu dienesta inspektors, Groningenas birojs, Nīderlande) noraidīja nodokļa maksātāja sūdzību, viņš cēla prasību par šī inspektora lēmuma apstrīdēšanu *Rechtbank Leeuwarden* (Leuwardenas tiesa, Nīderlande), kura šo prasību noraidīja.

Izskatot apelācijas sūdzību par pirmās instances nolēmumu, iesniedzējtiesa *Gerechshof te Leeuwarden* (Leuwardenas apelācijas tiesa, Nīderlande) vēlas noskaidrot, vai saskaņā ar Direktīvas 77/388 17. pantu nodokļa maksātājam, kurš ir nodibinājis neatkarīgu pensiju fondu, tiek ļauts atskaitīt nodokli, ko tas pats ir samaksājis par pakalpojumiem, kas tam tika sniegti saistībā ar šī fonda darbību un pārvaldīšanu.

Pēc tam, kad Tiesa bija atgādinājusi savā judikatūrā izvirzītos nosacījumus, lai nodokļa maksātājs varētu atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, tā attiecībā uz tiešas un tūlītējas saiknes pastāvēšanas noteikšanu nosprieda, ka šādas saiknes pastāvēšana nozīmē, ka sākotnējā pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāko konkrēto darījumu izmaksās, vai nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskās darbības ietvaros (23. punkts).

Lai pārbaudītu, vai, neraugoties uz apstākli, ka nodokļa maksātāja izveidotais fonds ir no tā juridiski nošķirta vienība, minētās saiknes esamība izriet no pamatlietā aplūkoto darījumu apstākļu kopuma, Tiesa vispirms konstatēja, ka nodokļa maksātājs saņēma attiecīgos pakalpojumus, lai nodrošinātu tā darbinieku pensiju pārraudzīšanu un pensiju fondu, kas tika izveidots, lai nodrošinātu minētās pensijas, aktīvu pārvaldīšanu. Izveidojot šo fondu, nodokļa maksātājs izpildīja tam kā darba devējam likumā paredzēto pienākumu, un, ciktāl attiecīgā darījuma ietvaros nodokļa maksātāja saņemto pakalpojumu izmaksas veido daļu no tā vispārējām izmaksām, tās pašas par sevi ir elementi, kas veido nodokļa maksātāja pārdodamo preču cenu (25. punkts).

Tiesa no tā pēc tam secināja, ka sākotnējo pakalpojumu saņemšanai ir īpaša vieta nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību starpā un ka pastāv tieša un tūlītēja saikne (26. punkts). Šādos apstākļos Tiesa precizēja – ja nebūtu tiesību atskaitīt samaksāto priekšnodokli, nodokļa maksātājam, pamatojoties uz likumdevēja izvēli aizsargāt pensijas, paredzot juridisku nodalīšanu starp darba devēju un pensiju fondu, ne tikai tiktu atņemtas nodokļu priekšrocības, kas rodas, piemērojot atskaitīšanas sistēmu, bet, kā tā vēl precizēja, vairs netiktu garantēta arī PVN neitralitāte.

Līdz ar to Tiesa nosprieda, ka nodokļa maksātājs, kurš ir nodibinājis gan juridiski, gan attiecībā uz nodokļu maksāšanu nodalītu pensiju fondu, lai nodrošinātu savu esošo un bijušo darbinieku tiesības uz pensiju, var atskaitīt PVN, ko tas ir samaksājis par tam sniegtiem pakalpojumiem saistībā ar minētā fonda pārvaldīšanu un darbību, ar nosacījumu, ka no izskatāmo darījumu apstākļu kopuma izriet tieša un tūlītēja saikne (rezolutīvā daļa).

[2014. gada 6. februāra spriedums Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Divi nodokļa maksātāji noslēdza pamatlīgumu par cūku audzētavas ēkas būvniecības un montāžas un cūkkopības saimniecības modernizācijas darbiem. Šī līguma ietvaros attiecīgo

pakalpojumu sniedzējs izrakstīja vairākus rēķinus avansu apmaksai atbilstoši apgrieztās iekasēšanas sistēmai. Pēc tam pakalpojumu sniedzējs, piemērojot parastos PVN noteikumus, izrakstīja rēķinu, pārņemot kopējo summu par veiktajiem darbiem, ieskaitot PVN. Pakalpojumu sniedzēja norādīto PVN samaksāja pakalpojumu saņēmējs. Pakalpojumu sniedzējs pēc tam kļuva maksātnespējīgs un nevarēja nodokļu administrācijai pārskaitīt PVN.

Nodokļu administrācija ar lēmumu apmierināja pakalpojumu saņēmēja lūgumu par PVN atmaksu saistībā ar šo pēdējo rēķinu. Šajā ziņā pēc otrās nodokļu pārbaudes Rumānijas nodokļu administrācija konstatēja, ka nav ievēroti atvieglojumu pasākumi attiecībā uz apgrieztās iekasēšanas sistēmu. Līdz ar to pakalpojumu saņēmējam tika adresēts paziņojums par nodokli kopā ar kavējuma naudu un piedziņas lēmumu par PVN, kas saistīts ar minēto rēķinu, atmaksāšanu. Pēc tam, kad *Tribunalul Bihor* (Bihoras tiesa, Rumānija) noraidīja kā nepamatotu tā prasību par piedziņas lēmuma un paziņojuma par nodokli atcelšanu, kad tika noraidīta kā nepamatota tā apelācijas sūdzība par *Tribunalul Bihor* (Bihoras tiesa) sprieduma atcelšanu, un kā nepieņemams tika noraidīts tā pārskatīšanas lūgums, pakalpojumu saņēmējs par šo pēdējo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Curtea de Apel Oradea* (Oradjas apelācijas tiesa, Rumānija).

Iesniedzējtiesa *Curtea de Apel Oradea* (Oradjas apelācijas tiesa) vēlas zināt, vai Direktīvai 2006/112 un nodokļu neitralitātes principam pretrunā ir tas, ka apgrieztās iekasēšanas procedūrai pakļauta darījuma ietvaros pakalpojumu saņēmējam tiek liegtas tiesības atskaitīt PVN, ko tas ir nepamatoti samaksājis pakalpojumu sniedzējam, pamatojoties uz kļūdaini sagatavotu rēķinu, tostarp tad, ja šīs kļūdas labošana nav iespējama minētā pakalpojumu sniedzēja maksātnespējas dēļ.

Tiesa atgādināja, ka nodokļa maksātājam, kuram kā pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā ar tiem saistītais PVN, lai tas varētu izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nav pienākuma saņemt rēķinu, kurš būtu noformēts atbilstoši Direktīvas 2006/112 formālajiem nosacījumiem, un tam, lai izmantotu Direktīvas 2006/112 178. panta f) punktā paredzēto iespēju, ir jāizpilda tikai attiecīgās dalībvalsts noteiktās formalitātes (33. punkts). Formalitātes, kuras šādi ir noteikusi attiecīgā dalībvalsts un kuras nodokļa maksātājam ir jāievēro, lai tas varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, nevar pārsniegt to, kas ir noteikti nepieciešams, lai kontrolētu pareizu apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanu un nodrošinātu PVN iekasēšanu (34. punkts).

Šajā lietā Tiesa konstatēja, ka attiecīgajā rēķinā, pretēji attiecīgo valsts tiesību aktu prasībām, nebija ietverta norāde par "apgrieztu iekasēšanu" un ka pakalpojumu saņēmējs nebija veicis vajadzīgos pasākumus saskaņā ar minētajiem tiesību aktiem, lai labotu šo trūkumu. Turklāt konkrētais pakalpojumu saņēmējs bija kļūdaini pārskaitījis minētajā rēķinā nepareizi norādīto PVN pakalpojumu sniedzējam, lai gan, piemērojot minēto sistēmu, atbilstoši Direktīvai 2006/112 tam kā pakalpojumu saņēmējam PVN būtu bijis jāmaksā nodokļu iestādēm. Tādējādi papildus faktam, ka strīdus rēķins neatbilda valsts tiesību aktos paredzētajām formālajām prasībām, nebija ievērots apgrieztās iekasēšanas sistēmas pamatnosacījums (37. punkts).

Tiesa uzskatīja, ka šāda situācija izraisīja risku attiecīgajai dalībvalstij zaudēt nodokļu ienākumus (38. punkts). Turklāt, tā kā PVN, ko pakalpojumu saņēmējs bija samaksājis pakalpojuma sniedzējam, nebija jāmaksā un šis maksājums neatbilda apgrieztās iekasēšanas sistēmas pamatprasībai, pakalpojumu saņēmējs nevarēja atsaukties uz tiesībām uz šī PVN atskaitīšanu

(40. punkts). Tādējādi Tiesa nosprieda, ka Savienības tiesībām nav pretrunā tas, ka šajā lietā tika liegtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (rezolutīvās daļas 1) punkts).

[2018. gada 27. jūnija spriedums SGI un Valériane \(C-459/17 un C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

Šajās lietās Francijas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Reinjonā [Réunion] (Francija), nodarbojas ar ieguldījumu izdarīšanu, par kuriem saskaņā ar valsts tiesību normu var samazināt nodokli. Francijas nodokļu administrācija liedza abiem šiem nodokļa maksātājiem tiesības atskaitīt dažādos rēķinos par ražošanas līdzekļu iegādi norādīto PVN, tostarp tāpēc, ka šiem rēķiniem neatbilda neviena faktiskā piegāde. Abām sabiedrībām attiecīgi tika adresēts atgādinājums par PVN samaksu attiecībā uz konkrētiem atšķirīgiem laikposmiem.

Pēc *cour administrative d'appel de Bordeaux* [Bordo Administratīvās apelācijas tiesas] (Francija) sprieduma, ar ko tika atstāts spēkā pirmās instances tiesas, kurā tika pārsūdzēti atgādinājumi par PVN samaksu, spriedums, sabiedrības iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État* [Valsts padomē] (Francija).

Iesniedzējtiesa *Conseil d'État* vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 77/388 17. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai nodokļu maksātājam, kuram ir izrakstīts rēķins, tiktu atteikts atskaitīt šajā rēķinā norādīto PVN, pietiek ar to, ka nodokļu administrācija ir konstatējusi, ka šim rēķinam atbalstošie darījumi faktiski nav notikuši, vai šai iestādei arī ir jāpierāda, ka šis nodokļa maksātājs nav labticīgs.

Tiesa vispirms konstatēja, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, un tas tā ir, ja ir bijusi preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana (34. punkts). Tādējādi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir saistītas ar to, ka attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana faktiski ir notikusi (35. punkts). Šajā ziņā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošana neattiecas uz nodokļiem, kas ir maksājami vienīgi tādēļ, ka tie ir norādīti rēķinā (37. punkts). Nodokļa maksātāja, kas prasa atskaitīt PVN, labticība vai tās neesamība neietekmē to, vai ir notikusi piegāde Direktīvas 77/388 izpratnē. Proti, jēdziens "preču piegāde" ir objektīvs un ir jāinterpretē neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem, vienlaikus nodokļu administrācijai nav pienākuma veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu konkrētā nodokļa maksātāja nodomu, vai arī ņemt vērā komersanta, kas nav šis nodokļa maksātājs, bet kurš iesaistās tajā pašā piegāžu ķēdē, nodomu (38. punkts).

Tādējādi Tiesa nosprieda, ka, lai nodokļa maksātājam, kas ir rēķina adresāts, tiktu atteiktas tiesības atskaitīt šajā rēķinā minēto PVN, administrācijai pietiek pierādīt, ka šim rēķinam atbilstošie darījumi nav faktiski īstenoti. (sprieduma rezolutīvā daļa)

[2018. gada 5. jūlija spriedums Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Holdinga sabiedrība, kuras mērķis bija vairāku grupas meitasuzņēmumu, kuriem tā iznomāja ēku, kapitāldaļu pārvaldība, pārstrukturēšanas ietvaros veikta darījuma rezultātā nodeva un ieguva vērtspapīrus. Tā pilnībā atskaitīja PVN, kas ietilpa dažādajos izdevumos saistībā ar šo pārstrukturēšanu. Nodokļu administrācija apšaubīja šo atskaitīšanu, jo izdevumi, par kuriem šī sabiedrība bija pieprasījusi PVN atskaitīšanu, attiecās uz kapitāla operācijām, kurām tiesības uz

nodokļa atskaitīšanu nav piemērojamas. Šai sabiedrībai līdz ar to tika nosūtīts PVN uzrēķins, ko tā neveiksmīgi apstrīdēja pirmās instances un apelācijas instances tiesās.

Izskatot kasācijas sūdzību, iesniedzējtiesa *Conseil d'État* (Francija) vēlas noskaidrot, vai holdinga sabiedrības veikta ēkas noma meitasuzņēmumam ir kvalificējama kā iejaušanās šī meitasuzņēmuma pārvaldībā, kas ir jāuzskata par saimniecisku darbību Direktīvas 77/388 izpratnē, kura dod tiesības uz PVN atskaitīšanu par izdevumiem, kas sabiedrībai ir radušies šī meitasuzņēmuma kapitāldaļu iegūšanai, un apstiprinošas atbildes gadījumā, ar kādiem nosacījumiem.

Tiesa vispirms atgādināja, ka attiecībā uz holdinga sabiedrības tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, ja dalību papildina tieša vai netieša iejaušanās sabiedrību, kurās ir iegūta dalība, pārvaldībā, tā ir saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl šāda iejaušanās ietver tādu darbību veikšanu, kam saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu piemēro PVN (29. un 30. punkts). Tā arī norādīja, ka tās judikatūrā minētie piemēri darbībām, kas atzīstamas par holdinga sabiedrības iejaušanos savu meitasuzņēmumu pārvaldībā, nav uzskaitīti izsmēļoši (31. punkts).

Konstatējot, ka šajā lietā vienīgie pakalpojumi, ko holdinga sabiedrība sniedza meitasuzņēmumiem, attiecībā uz kuriem tai bija radušies izdevumi saistībā ar to vērtspapīru iegādi, bija ēkas, ko meitasuzņēmums izmantoja kā jaunu ražošanas vietu, iznomāšanas pakalpojumi, un atgādinot dalībvalstīm atstāto rīcības brīvību attiecībā uz iznomāšanas un izīrēšanas darījumu aplikšana ar nodokli (33. punkts), Tiesa nosprieda, ka fakts, ka holdinga sabiedrība savam meitasuzņēmumam iznomā ēku, ir uzskatāms par iejaušanos tā pārvaldībā un tas ir atzīstams par saimniecisku darbību, kas rada tiesības uz PVN atskaitīšanu par izdevumiem, kuri sabiedrībai radušies, iegādājoties šī meitasuzņēmuma vērtspapīrus, ar nosacījumu, ka šī pakalpojuma sniegšana ir pastāvīga rakstura, ka tas tiek sniegts pret atlīdzību un ka tas tiek aplikts ar nodokli, kas nozīmē, ka šī iznomāšana nevar būt atbrīvota no nodokļa un ka ir jāpastāv tiešai saiknei starp pakalpojuma sniedzēja sniegto pakalpojumu un no saņēmēja iekasēto atlīdzību (35. punkts).

Attiecībā konkrētāk uz atskaitīšanas tiesību apjomu Tiesa atgādināja, ka izdevumi saistībā ar savu meitasuzņēmumu kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldībā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārējo izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksātais PVN principā ir pilnībā jāatskaita (36. punkts). Tomēr šīs neierobežotās tiesības neattiecas uz izdevumiem saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās tikai dažu no tiem pārvaldībā un kura savukārt attiecībā uz pārējām neveic saimniecisko darbību. Šādā gadījumā šie izdevumi tikai daļēji ir jāuzskata par tās vispārējiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai daļā, kurā tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši sadales kritērijiem, ko definējušas dalībvalstis saskaņā ar metodi, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no iepriekš iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota saimnieciskajai darbībai un kāda – darbībai, kas nav saimnieciskā darbība (37. punkts).

[2018. gada 17. oktobra spriedums Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

Šajā lietā pirmā sabiedrība iesniedza publisku piedāvājumu pilnībā iegādāties citas sabiedrības akcijas, un šajā ziņā tai saistībā ar paredzēto iegādi radās izdevumi par konsultāciju pakalpojumu

un citu pakalpojumu izmantošanu. Taču, tā kā šo darījumu nevarēja pilnībā veikt tādējādi, ka pirmā sabiedrība varēja iegādāties tikai daļu no otrās sabiedrības kapitāla (8. punkts), pirmā sabiedrība pieprasīja atskaitīt PVN nodokli, kas samaksāts priekšnodoklī, no šiem izdevumiem, apgalvojot, ka tās nodoms pēc kontroles iegūšanas pār mērķsabiedrību ir bijis iesaistīties pēdējās minētās pārvaldībā, sniedzot tai ar PVN apliekamus pārvaldības pakalpojumus. Tā kā kompetentā nodokļu iestāde atteicās veikt šī PVN atskaitīšanu un sabiedrība, kas atskaitīšanu bija prasījusi, šo atteikumu pārsūdzēja, valsts tiesa, kurā lieta tika izskatīta, uzdeva Tiesai jautājumu par to, vai Direktīvā 77/388 tiek pieļauta nodokļa atskaitīšana, ja ir nodoms iegādāties visas sabiedrības akcijas, lai veiktu saimniecisko darbību, kas izpaužas kā ar PVN apliekamu pārvaldības pakalpojumu sniegšana šai sabiedrībai.

Tiesa, sākot ar nodokļa maksātāja statusa iegūšanas nosacījumu pārbaudi, atsaucās uz konstatēto tostarp spriedumā *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14)¹⁴, uzsverot prasību par tiešu vai netiešu iejaukšanos sabiedrības, kurā ir iegūta dalība, pārvaldībā, lai būtu tiesības atskaitīt PVN (16. un 17. punkts). Pēc tam Tiesa atgādināja, ka sagatavošanas darbības ir jāietver jau saimnieciskajās darbībās un līdz ar to ikviena persona, kam ir nodoms, ko apstiprina objektīvi apstākļi, patstāvīgi uzsākt saimniecisku darbību un kas veic pirmos kapitālieguldījumus šajā nolūkā, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju (18. punkts). Tiesa no tā secināja, ka sabiedrība, kas veic sagatavošanās darbības, kuras ietilpst citas sabiedrības akciju iegādes projektā, ar nodomu veikt saimniecisko darbību, kas ietver iesaistīšanos pēdējās minētās sabiedrības pārvaldībā, sniedzot tai ar PVN nodokli apliekamus pārvaldības pakalpojumus, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju Direktīvas 77/388 izpratnē.

Tiesa piebilda, ka atbilstoši spriedumam *INZO*¹⁵ vienreiz iegūtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas pat tad, ja vēlāk paredzētā saimnieciskā darbība nav veikta un tādējādi ar nodokli apliekamie darījumi nav notikuši. Saskaņā ar spriedumiem *Midland Bank*¹⁶ un *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷ tā tas ir arī gadījumā, ja nodokļa maksātājs no viņa gribas neatkarīgu iemeslu dēļ ar nodokli apliekamo darījumu ietvaros nav varējis izmantot īpašumu vai pakalpojumus, par ko ir paredzēta nodokļa atskaitīšana (25. punkts).

Turklāt PVN var atskaitīt pilnībā tikai tādā gadījumā, ja šie izdevumi principā būtu radušies tikai paredzētās saimnieciskās darbības ietvaros, proti, ar PVN apliekamo pārvaldības pakalpojumu sniegšanā attiecīgai sabiedrībai. Gadījumā, ja šie izdevumi daļēji rodas arī no darbības, kas ir atbrīvota no nodokļa, vai tādās darbības, kas nav saimnieciskā darbība, PVN atskaitīšana saistībā ar šiem izdevumiem var tikt veikta tikai daļēji (30. punkts).

Noslēgumā Tiesa nosprieda, ka Direktīvā 77/388 sabiedrībai, kurai ir nodoms iegādāties visas citas sabiedrības akcijas nolūkā veikt saimniecisko darbību, kas izpaužas kā ar PVN apliekamu pārvaldības pakalpojumu sniegšana pēdējai minētajai sabiedrībai, tiek piešķirtas tiesības pilnībā atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodoklī sakarā ar izdevumiem, kuri saistīti ar konsultāciju pakalpojumiem publiska iegādes piedāvājuma ietvaros, pat tad, ja izrādās, ka šī saimnieciskā darbība nav tikusi veikta, ar nosacījumu, ka šo izdevumu ekskluzīvais pamatojums ir paredzētā saimnieciskā darbība (rezolutīvā daļa).

¹⁴ Šajā lietā ir pasludināts spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496)

¹⁵ [Spriedums, 1996. gada 29. februāris \(C-110/94, EU:C:1996:67\).](#)

¹⁶ [Spriedums, 2000. gada 8. jūnijs \(C-98/98, EU:C:2000:300\).](#)

¹⁷ [Spriedums, 1998. gada 15. janvāris \(C-37/95, EU:C:1998:1\).](#)

2018. gada 18. oktobra spriedums Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845)

Šajā lietā finanšu sabiedrība piedāvāja finansējumu, kas ir paredzēts tikai uzņēmumu grupas, kurai pieder šī sabiedrība, zīmolu transportlīdzekļu iegādei. Tā piedāvāja tostarp attiecīgo transportlīdzekļu izpirkumnomu. Tas nozīmē, ka tā iegādājās transportlīdzekļi no izplatītāja un nodeva to klientam, transportlīdzekļa īpašumtiesības nododot klientam tikai tad, kad ir veikti visi līgumā paredzētie maksājumi. Cena, kas finanšu sabiedrībai tika samaksāta par transportlīdzekļa iegādi, nekādā ziņā neradīja peļņas daļu. Turpretim, nosakot procentu likmi darījuma "finansēšanas" daļai, sabiedrība pievienoja saviem finansēšanas izdevumiem vispārējo pieskaitāmo izmaksu daļu, peļņas daļu un samaksu par neatgūstamajām kredītsaistībām. Šī iemesla dēļ atlīdzību daļa, kas atbilst procentiem, tika iekļauta apgrozījumā atšķirībā no daļas, kas atbilst transportlīdzekļa pirkuma cenas atlīdzībai.

Atbilstoši izpirkumnomas darījumiem piemērojamajiem valsts tiesību aktiem PVN jomā, izpirkumnomas līgums, kaut arī tas ir viens komercdarījums, aptver vairākus atsevišķus darījumus – to skaitā, pirmkārt, transportlīdzekļa nodošanu izmantošanā (ar nodokli apliekams darījums) un, otrkārt, kredīta piešķiršanu (ar nodokli neapliekams darījums). Runājot par finanšu sabiedrības priekšnodokli samaksāto PVN par visām tās darbībām, viena daļa no tā attiecās vai nu tikai uz darījumiem, kas apliekami ar nodokli, vai arī tikai uz darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, bet otra daļa attiecās uz abu veidu darījumiem. Šo pēdējo PVN sauca par "atlikušo" daļu, un tā ietvēra ar ikdienas administrāciju saistītas vispārējās izmaksas.

Ņemot vērā sabiedrības no nodokļa daļēji atbrīvoto statusu, pusēm bija atšķirīgi viedokļi par to, ciktāl sabiedrība var atskaitīt šo atlikušo PVN. Proti, konkrētā sabiedrība ierosināja atlikušo PVN sadalīt starp tās uzņēmējdarbības nozarēm, it īpaši saskaņā ar apgrozījumu katrā nozarē, neņemot vērā tālāk pārdoto transportlīdzekļu vērtību. Pēc tam, lai aprēķinātu atlikušo PVN atskaitījumu katrai nozarei, tā ierosināja izmantot īpašu metodi, balstoties uz attiecību starp to darījumu skaitu, kas apliekami ar nodokli, un kopējo darījumu skaitu šajā nozarē, kur darījumu skaits atbilst nevis līgumu skaitam, bet gan maksājumu skaitam, kas veikti saskaņā ar šiem līgumiem. Savukārt nodokļu administrācija cīnījās par sadalījumu starp darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, un darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šādu darījumu vērtību, bet neiekļaujot transportlīdzekļa sākotnējo vērtību tā piegādes brīdī, tādējādi ievērojami samazinot atlikušā PVN atskaitāmo daļu, ņemot vērā, ka šī vērtība tādējādi lielā mērā būtu saistāma ar finansējuma piešķiršanu (no nodokļa atbrīvots pakalpojums).

Izskatot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saistībā ar šo strīdu, Tiesa pārbaudīja, vai Direktīvas 2006/112 168. pants un 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, pat ja vispārējās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst kustamo īpašumu izpirkumnomas pakalpojumiem, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu īpašumā, tas ir, ar nodokli apliekamajā darījuma daļā, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma "finansēšanas" daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajā darījuma daļā, šādas vispārējās pieskaitāmās izmaksas PVN nolūkā tomēr ir jāuzskata par elementu, kas veido šī nodošanas īpašumā darījuma cenu, un, otrkārt, dalībvalstis var piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces sākotnējā vērtība tās piegādes brīdī (27. punkts).

Uzsverot prasību pēc tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, Tiesa tomēr norādīja, ka tiesības uz atskaitīšanu tiek atzītas arī tad, ja, nepastāvot šādi tiešai un tūlītējai saiknei, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no viņa vispārējām pieskaitāmajām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no viņa pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas (42. punkts). Šajā ziņā Tiesa konstatēja, ka nodokļa maksātājs nolēma šīs izmaksas iekļaut nevis ar nodokli apliekamo darījumu cenā, bet tikai ar nodokli neapliekamo darījumu cenā. Tomēr, Tiesas ieskatā, tā kā šīs vispārējās pieskaitāmās izmaksas faktiski, vismaz zināmā mērā, bija radušās, lai nodrošinātu transportlīdzekļu nodošanu īpašumā, kas ir ar nodokli apliekami darījumi, minētās izmaksas ir daļa no šo darījumu cenas (44. punkts).

Tiesa, atgādinot, ka PVN atskaitīšanas tiesību apjoms atšķiras atkarībā no attiecīgo preču un pakalpojumu paredzētās izmantošanas (46. punkts), precizēja, ka vispārējās pieskaitāmās izmaksas, kuras attiecas uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai veiktu gan darījumus, attiecībā uz kuriem var izmantot atskaitīšanas tiesības, gan arī darījumus, kuri atskaitīšanas tiesības nerada, prasa, lai saskaņā ar attiecīgajiem Direktīvas 2006/112 noteikumiem tiktu noteikta atskaitāmā daļa. Šajā ziņā, tā kā no vispārīgā noteikuma, saskaņā ar kuru apgrozījums tiek piedāvāts par pamatu šīs atskaitāmās daļas aprēķināšanai, var būt izņēmumi, kas ļauj piemērot metodi vai sadales kritēriju, kas atšķiras no metodes, kura ir balstīta uz apgrozījumu (51. punkts), Tiesa uzsvēra, ka šai iespējai ir jāspēj garantēt vēl precīzāku rezultātu, pat ja tam nav obligāti jābūt ar augstāko iespējamo precizitāti (53. punkts). Šajā ziņā Tiesa noteica, ka, ņemot vērā atskaitīšanas tiesību pamatprincipa raksturu, ja atskaitījuma aprēķina noteikumos netiek ņemts vērā faktiskais un nozīmīgais vispārējo atskaitāmo izdevumu daļas izlietojums tādiem darījumiem, kas rada atskaitīšanas tiesības, tad šādi noteikumi nebūtu uzskatāmi par tādiem, kas objektīvi atspoguļo par jaukta veida darījumos izmantojamo preču un pakalpojumu iegādi radušos izdevumu faktisko daļu, kas ir saistīta ar šiem darījumiem. Līdz ar to šādi noteikumi nav tādi, kas garantētu precīzāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums (57. punkts).

Tiesa no tā secināja, ka, pat ja vispārējās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst kustamo īpašumu izpirkumnomas darījumiem, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu izmantošanā, tas ir, ar nodokli apliekamajā darījuma daļā, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma "finansēšanas" daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajā darījuma daļā, šādas vispārējās pieskaitāmās izmaksas PVN nolūkā tomēr ir jāuzskata par elementu, kas veido šī nodošanas izmantošanā darījuma cenu, un dalībvalstis nevar piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces sākotnējā vērtība piegādes brīdī, jo šī metode nenodrošina precīzāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums (rezolutīvā daļa).

1. Tieša un tūlītēja saikne

[2013. gada 30. maija spriedums X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Sabiedrībai X piederēja 30 % sabiedrības A kapitāldaļu un tā par atlīdzību veica A pārvaldes darbības. 1996. gadā X, kā arī citi akcionāri pārdeva savas kapitāldaļas sabiedrībai D un X izbeidza savas pārvaldes darbības A labā. Saistībā ar šo daļu pārdošanu X tika sniegti vairāki pakalpojumi, rēķinos norādot PVN. Savās PVN deklarācijās X atskaitīja šo nodokli, uzskatot, ka tās

kapitāldaļu nodošana ir visu aktīvu un pakalpojumu nodošana un ka izdevumi, kas tai radušies šajā nodošanā, ir jāuzskata par daļu no vispārējiem izdevumiem saistībā ar tās saimniecisko darbību kopumā un tādējādi tie ir pilnībā atskaitāmi.

Iesniedzējtiesa Tiesai būtībā jautāja, vai sabiedrības, kurai atsavinātājs sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % akciju nodošana ir visu aktīvu vai pakalpojumu vai to daļas nodošana Direktīvas 77/388 izpratnē. Ja atbilde ir noliedzīga, šī tiesa vēlējas noskaidrot, vai tam, ka pārējie akcionāri praktiski tajā pašā brīdī nodod tai pašai personai pārējās šīs sabiedrības akcijas un šī nodošana ir cieši saistīta ar šajā pašā sabiedrībā veiktajām pārvaldes darbībām, ir kāda nozīme.

Vispirms Tiesa paskaidroja, ka vienkārša kapitāldaļu iegāde, turēšana un pārdošana pati par sevi nav saimnieciska darbība Direktīvas 77/388 izpratnē, jo vienkārša finanšu dalība citos uzņēmumos nenozīmē ilglaicīgu īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus (36. punkts). Tādējādi sabiedrības akciju nodošanu neatkarīgi no dalības apmēra var pielīdzināt visu aktīvu vai to daļas nodošanai tikai tad, ja dalība tiek veikta neatkarīgas vienības daļā, tādējādi ļaujot veikt neatkarīgu saimniecisko darbību, un šo darbību turpina ieguvējs. Vienkārša kapitāldaļu nodošana, kurai neseko aktīvu nodošana, neļauj atsavinātāja īpašumtiesību pārņēmjam turpināt neatkarīgu saimniecisko darbību (38. punkts). Šajā ziņā akcionāri nav uzņēmuma, kurā viņiem ir kapitāldaļas, aktīvu īpašnieki, bet ir kapitāldaļu īpašnieki – viņiem šajā ziņā ir tiesības saņemt dividendes, iegūt informāciju un viņi ir iesaistīti svarīgu lēmumu par uzņēmuma vadību pieņemšanā. Tādējādi Tiesa nosprieda, ka dalība sabiedrības kapitālā 30 % apmērā norāda tikai uz ierobežotām tiesībām šajā sabiedrībā (39. punkts) un ka sabiedrības 30 % akciju nodošana nevar tikt pielīdzināta visu aktīvu vai to daļas nodošanai Direktīvas 77/388 izpratnē (40. punkts). Tiesa arī konstatēja, ka katrs darījums ir izvērtējams individuāli un neatkarīgi (47. punkts).

Pēc tam Tiesa atgādināja, ka atskaitīšanas tiesības pastāv gadījumos, kad sākotnējiem darījumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vēlākiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu. Ja tā nav, tad ir jāpārbauda, vai izdevumi sākotnējo preču vai pakalpojumu iegādei ir daļa no vispārējiem izdevumiem saistībā ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā. Vienā vai otrā gadījumā tiešas un tūlītējas saiknes esamība nozīmē, ka sākotnējo pakalpojumu izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāko konkrēto darījumu izmaksās, vai nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskajā darbībā (55. punkts).

Tiesa no tā secināja, ka sabiedrības, kurai atsavinātājs sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % akciju nodošana nav visu aktīvu vai pakalpojumu vai to daļas nodošana Direktīvas 77/388 izpratnē neatkarīgi no tā, ka pārējie akcionāri praktiski tajā pašā brīdī nodod atlikušās šīs sabiedrības kapitāldaļas tai pašai personai un ka šī nodošana ir cieši saistīta ar šajā pašā sabiedrībā veiktajām pārvaldes darbībām (rezolutīvā daļa).

[2018. gada 8. novembra spriedums C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods bija *Arovit Holding AVS* mātesuzņēmums, kuram piederēja *Arovit Petfood*. Līdz 2007. gada 1. martam *C&D Foods* galvenā darbība bija – būt *Arovit Holding* mātesuzņēmumam. Šajā datumā *C&D Foods* noslēdza pārvaldības līgumu ar savu zemāka līmeņa meitasuzņēmumu *Arovit Petfood* attiecībā uz pārvaldības un informātikas pakalpojumu sniegšanu. 2008. gada augustā kredītiestāde pārņēma grupu *Arovit* par vienu EUR, jo šīs grupas iepriekšējais īpašnieks nevarēja šai kredītiestādei atmaksāt aizdevumu, kuru tā bija viņam piešķirusi. Šī kredītiestāde, lai

vairs nebūtu šīs grupas kreditore, laikposmā no 2008. gada decembra līdz 2009. gada martam *C&D Foods* vārdā noslēdza vairākus konsultāciju līgumus, lai sagatavotu visu *Arovit Petfood* akciju cedēšanu. Norēķinājusies par izmaksām attiecībā uz šo cesijas projektu, *C&D Foods* atskaitīja ar tām saistīto PVN. Tā kā potenciālais pircējs netika atrasts, cesijas process tika izbeigts 2009. gadā.

Iesniedzējtiesa Tiesai jautāja par holdinga sabiedrības tiesībām atskaitīt PVN, kas uzlikts izmaksām par zemāka līmeņa meitasuzņēmuma, kuram šī sabiedrība sniedz pārvaldības un informātikas pakalpojumus, akciju cesiju, kas bija plānota, bet netika īstenota.

Tiesa norādīja, pirmkārt, ka sabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir līdzdalība citās sabiedrībās bez tiešās vai netiešās iejaukšanās šo sabiedrību pārvaldībā, nav nedz tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, nedz PVN nodokļa maksātāja statusa, jo vienkārša akciju iegāde un turēšana pati par sevi nav saimnieciska darbība Direktīvas 2006/112 izpratnē (30. punkts). Tomēr citādi ir tad, ja finansiālo dalību citā uzņēmumā papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir notikusi finansiālā dalība, pārvaldībā, neskarot tiesības, kas daļu īpašniekam piemīt kā akcionāram vai dalībniekam, ciktāl šāda iejaukšanās ietver tāda darījuma īstenošanu, kuram ir piemērojams PVN, kā administratīvo, grāmatvedības un informātikas pakalpojumu sniegšanu (32. punkts).

Otrkārt, Tiesa nosprieda – lai uz akciju cesijas darījumu attiektos PVN piemērošanas joma, principā šī darījuma tiešajam ekskluzīvajam iemeslam ir jāizriet no attiecīgā mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamās saimnieciskās darbības vai arī šim darījumam ir jābūt šīs darbības tiešam, pastāvīgam un nepieciešamam turpinājumam. Tā tas ir gadījumā, ja šis darījums ir veikts, lai ieņēmumus no šīs cesijas tieši iekļautu attiecīgā mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamajā saimnieciskajā darbībā vai saimnieciskajā darbībā, ko veic grupa, kurai tā ir mātesuzņēmums (38. punkts). Tādējādi Tiesa secināja, ka tāds plānots, bet neīstenots akciju cesijas darījums, par kuru ir runa pamatlietā un kura tiešais ekskluzīvais iemesls neietilpst attiecīgās sabiedrības ar nodokli apliekamajā saimnieciskajā darbībā vai nav šīs saimnieciskās darbības tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums, neietilpst PVN piemērošanas jomā (42. punkts un rezolutīvā daļa).

[2015. gada 22. oktobra spriedums Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

Šajā lietā juridiska persona, kas dibināta ar peļņas gūšanas mērķi, uzņēmās izveidot atpūtas taku, veicot saimniecisko darbību, kas saistīta ar lauku un atpūtas tūrismu, kā arī piecu gadu laikā piedāvāt sabiedrībai bezmaksas pieeju tai. Tā atskaitīja PVN par dažu kapitālieguldījumu preču iegādi vai izgatavošanu saistībā ar konkrētās atpūtās takas izbūves darbiem. Tomēr nodokļu iestāde, kurai juridiskā persona iesniedza pieteikumu par attiecīgo PVN summu atmaksāšanu, uzskatīja, ka šāda atmaksa nav attaisnota, jo nav pierādīts, ka iegādātās preces un pakalpojumus ir paredzēts izmantot ar PVN apliekamai darbībai. Uz šī pamata nodokļu iestāde atteica šo summu atskaitīšanu.

Šādā situācijā iesniedzējtiesai bija šaubas par to, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne starp izdevumiem, kas saistīti ar veiktajiem darbiem, un konkrētās personas plānoto saimniecisko darbību, jo ir tieši paredzēts, ka sabiedrība atpūtas taku izmantos bez maksas.

Tiesa vispirms atgādināja, ka tad, ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā preces iegādes brīdī, izmanto šo precī saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto precī (18. punkts). Šajā ziņā persona, kas rīkojas kā nodokļu maksātājs, var iegādāties preces un pakalpojumu saimnieciskās darbības vajadzībām, pat ja preces netiek nekavējoties izmantotas šajā saimnieciskajā darbībā (19. punkts). Tas, kurš veic ieguldījumus ar mērķi veikt saimniecisku darbību, ko apstiprina objektīvi apstākļi, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju. Rīkojoties šādā statusā, nodokļa maksātājam ir tiesības nekavējoties atskaitīt maksājamo vai samaksāto PVN par veiktajiem ieguldījumiem attiecībā uz darījumiem, ko viņš ir iecerējis veikt un kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (20. punkts). Jautājums par to, vai nodokļa maksātājs šādā statusā ir rīkojies saimnieciskās darbības vajadzībām, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē iesniedzējtiesai (21. punkts). Tomēr Tiesa konstatēja, ka no iesniedzējtiesas sniegtā apraksta izriet, ka atpūtas taku var uzskatīt par apmeklētāju piesaistes veidu, lai nodrošinātu tiem preces un pakalpojumus (22. punkts). Tas norādīja uz to, ka konkrētā juridiskā persona bija iegādājusies vai izgatavojusi attiecīgās kapitālieguldījumu preces ar nolūku veikt saimniecisko darbību un līdz ar to bija rīkojusies kā nodokļa maksātājs (23. punkts).

Attiecībā uz tiešas un tūlītējas saiknes esamību Tiesa atgādināja, ka PVN atskaitīšanas tiesības pastāv arī tad, kad nav šādas saiknes, ja radušies izdevumi veido daļu no šā nodokļa maksātāja vispārējiem izdevumiem un kā tādi tie veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenās (27. un 28. punkts). Ir jāievēro visi apstākļi, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi, un jāņem vērā tikai tie darījumi, kas ir objektīvi saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību (29. punkts).

Tiesa norādīja, ka kapitālieguldījumu preču tūlītēja bezmaksas izmantošana nedod pamatu apšaubīt tiešas un tūlītējas saiknes esamību, jo konkrētās atpūtas takas, par ko ir runa pamatlietā, nodošana sabiedrībai neietilpst kādā no Direktīvā 2006/112 paredzētajiem atbrīvojumiem, un saistībā ar šīs takas ierīkošanu konkrētajai juridiskajai personai radušies izdevumi var tikt saistīti ar nodokļa maksātāja plānoto saimniecisko darbību (33.–35. punkts).

[2017. gada 14. septembra spriedums Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Strīdā pamatlietā Bulgārijas sabiedrība bija iegādājusies vairākus atpūtas kompleksā esošus zemes gabalus, lai tur uzbūvētu sezonālai dzīvošanai paredzētas ēkas. Tā noslēdza ar pašvaldību, kura bija saņēmusi būvatļauju, līgumu, lai atjaunotu notekūdeņu sūkņu staciju, kas apkalpo šīs pašvaldības teritorijā esošo minēto atpūtas kompleksu. Sabiedrība, kas bija iegādājusies zemes gabalus, pasūtīja šos būvdarbus veikt trešajai sabiedrībai. Šī pirmā sabiedrība uzskatīja, ka pastāv saikne starp izdevumiem sūkņu stacijas atjaunošanai un pakalpojumiem, kas tai bija jāsniedz pēc atļautās ēku uzbūvēšanas uz tās zemesgabaliem.

Iesniedzējtiesa būtībā jautāja, vai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, kurus veido trešajai personai piederoša nekustamā īpašuma objekta būvniecība vai labiekārtošana, ja šī trešā persona bez maksas gūst labumu no šo pakalpojumu rezultāta un ja tos savā saimnieciskajā darbībā izmanto gan nodokļa maksātājs, gan šī trešā persona.

Tiesa atgādināja, pirmkārt, ka tiešas un tūlītējas saiknes pastāvēšana ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgo darījumu objektīvo saturu (31. punkts). Ja nodokļa maksātāja iegūtajām precēm vai pakalpojumiem ir saikne ar tādiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kam netiek piemērots PVN, nodoklis nākamajā posmā netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts (30. punkts).

Tādējādi šajā lietā ir jānoskaidro, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne starp notekūdeņu sūkņu stacijas atjaunošanas pakalpojumu, no vienas puses, un sabiedrības iepriekš veiktu ar nodokli apliktu darījumu vai šīs sabiedrības saimniecisko darbību, no otras puses (32. punkts). No lietas apstākļiem izrietēja – ja šī sūkņu stacija netiktu atjaunota, ēku, kuras sabiedrība plānoja būvēt, pieslēgšana šai stacijai nebūtu iespējama. Ja šāda atjaunošana netiktu veikta, sabiedrība nevarētu veikt savu saimniecisko darbību (33. punkts). Apstākļi, ka arī pašvaldība gūst labumu no minētā pakalpojuma, nevar attaisnot to, ka sabiedrībai tiek atteiktas tiesības uz atskaitīšanu, ja šādas tiešas un tūlītējas saiknes pastāvēšana tiek konstatēta (35. punkts).

Tiesa turpinājumā paskaidroja, ka iesniedzējtiesai ir arī jāpārbauda, vai atjaunošanas pakalpojums aprobežojās ar to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu sabiedrības būvēto ēku pieslēgšanu pamatlietā aplūkotajai notekūdeņu sūkņu stacijai, vai arī tas pārsniedza šim mērķim nepieciešamo (37. punkts). Tiesa šajā ziņā norādīja, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN attiecībā uz tādu pakalpojumu sniegšanu, ko veido trešajai personai piederoša nekustamā īpašuma objekta būvniecība vai labiekārtošana, ja šī trešā persona bez maksas gūst labumu no šo pakalpojumu rezultāta un ja tos savā saimnieciskajā darbībā izmanto gan nodokļa maksātājs, gan šī trešā persona, ciktāl minētie pakalpojumi nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai minētajam nodokļa maksātājam ļautu veikt ar nodokli nākamajā posmā apliktos darījumus, un ciktāl to izmaksas ir iekļautas šo darījumu cenā (40. punkts un rezolutīvā daļa). Gadījumā, ja celtniecības vai atjaunošanas darbi pārsniedz tikai nodokļa maksātāja būvēto ēku radītās vajadzības, atskaitīšanas tiesības būtu jāatzīst tikai attiecībā uz priekšnodokli samaksāto PVN, kas ir samaksāts par celtniecības vai atjaunošanas nolūkos radušos izmaksu daļu, kura ir objektīvi nepieciešama, lai ļautu nodokļa maksātājam veikt ar nodokli apliktos darījumus (39. punkts un rezolutīvā daļa).

2. Krāpšanas ietekme uz nodokļa atskaitīšanas tiesībām

[2012. gada 6. decembra spriedums Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

Šajā lietā nodokļu kontroles rezultātā Bulgārijas nodokļu iestādes konstatēja – nav pierādījumu, ka Bulgārijas sabiedrības deklarētās labības un kukurūzas piegādes Kopienas iekšienē ir notikušas, veicot piegādes saskaņā ar Rumānijas tiesībām dibinātai sabiedrībai. Nodokļu iestādes veica divu prasītājas pamatlietā piegādātāju, kā arī trīs to piegādātāju pārbaudes. Tā kā no šīm pārbaudēm nevarēja konstatēt, ka trīs pēdējie piegādātāji būtu faktiski piegādājuši preces diviem pirmajiem piegādātājiem, Bulgārijas nodokļu iestādes no tā secināja, ka prasītājas pamatlietā piegādātāju rīcībā nebija vajadzīgā preču daudzuma, lai veiktu piegādes prasītājai pamatlietā, un atzina, ka minētās sabiedrības nav veikušas faktiskas piegādes prasītājai pamatlietā. Šādos apstākļos tika uzdots prejudiciālais jautājums par jēdziena “krāpšana nodokļu jomā” definīciju un tās robežām.

Tiesa vispirms atgādināja, ka saskaņā ar tās pastāvīgo judikatūru šajā jautājumā – proti, tostarp spriedumiem *Halifax u.c.*¹⁸, *Kittel* un *Recolta Recycling*¹⁹, kā arī *Mahagében* un *Dávid*²⁰ – nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darbībā, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst vai negūst labumu no preču tālākpārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa turpmākos ar nodokli apliekamos darījumos (39. punkts).

Tiesa turpretī nosprieda, ka šajā direktīvā paredzētajai tiesību uz atskaitīšanu sistēmai neatbilst tas, ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja un 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 krāpšanu PVN jomā (41. punkts).

Sekojoši, tā kā tiesību uz atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk iesaistījies piegāžu ķēdē (43. punkts).

[2014. gada 13. februāra spriedums Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Šajā lietā Bulgārijas sabiedrības, kas ir prasītāja pamatlietā, fiskālās kontroles rezultātā Bulgārijas nodokļu administrācijai radās šaubas par PVN atskaitījuma pamatotību, kas ir veikts saistībā ar minēto nodokli septiņu šīs sabiedrības piegādātāju rēķinos. Proti, attiecībā uz atsevišķiem piegādātājiem vai to apakšuzņēmējiem, šīs kontroles ietvaros tiem prasīta informācija nebija ļāvusi konstatēt, ka to rīcībā bija aprīkojums, kas vajadzīgs rēķinos minēto pakalpojumu sniegšanai. Uzskatot, ka vai nu nav pierādīts dažu apakšuzņēmēju pakalpojumu sniegšanas fakts, vai arī tos nav snieguši rēķinos minētie pakalpojumu sniedzēji, nodokļu administrācija izdeva korigēto paziņojumu par nodokli, ar ko ir apstrīdēta šo septiņu uzņēmumu rēķinos minētā PVN atskaitāmība.

Atsaucoties uz spriedumu *Bonik*²¹, Tiesa nosprieda, pirmkārt, ka tikai ar to vien, ka prasītājai pamatlietā sniegto pakalpojumu faktiski nav sniedzis rēķinā norādītais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, tostarp tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprīkojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas vai dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa, pašu par sevi nebūtu pietiekami, lai atteiktu tiesības uz atskaitījumu (31. punkts). Lai tās varētu atteikt, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem, ka šādiem faktiem ir jāveido krāpnieciska darbība un ka ar nodokļu iestāžu sniegtiem objektīviem elementiem ir jābūt pierādītam, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas ir tiesību uz atskaitījumu pamatā, ir bijis iesaistīts minētajā krāpnieciskajā darbībā, un tas savukārt ir jāpārbauda iesniedzējtiesai (32. punkts).

¹⁸ [Spriedums, 2006. gada 21. februāris \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs \(C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [Spriedums, 2012. gada 21. jūnijs \(C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Par šo spriedumu skat. arī šī pārskata II daļu "Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms" un V daļu "Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu".

²¹ [Spriedums, 2012. gada 6. decembris \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

Otrkārt, Tiesa izskatīja procesuālo aspektu attiecībā uz valsts tiesas pienākumu pēc savas ierosmes konstatēt krāpšanu nodokļu jomā. Tiesa šajā ziņā norādīja, ka, pat ja atbilstoši valsts tiesību normām krāpšana nodokļu jomā būtu kvalificējama kā krimināltiesisks pārkāpums un ja šī kvalificēšana būtu jāveic tikai tiesnesim krimināllietā, nešķiet, ka šāda norma nepieļauj, ka tiesnesis, kuram jāizvērtē koriģējošā paziņojuma par nodokli, ar ko tiek apstrīdēta nodokļu maksātāja veiktā PVN atskaitīšana, likumība, nevarētu pamatoties uz objektīviem elementiem, kurus izvirzījusi nodokļu administrācija ar mērķi šajā lietā pierādīt krāpšanu nodokļu jomā, kaut arī atbilstoši citai valsts tiesību normai "nelikumīgi pieprasīts" PVN nedrīkstētu tikt atskaitīts (38. punkts). Proti, saskaņā ar Savienības tiesībām valsts tiesām un iestādēm ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu elementu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Turklāt, kaut arī lietas dalībnieki nav atsaukušies uz Savienības tiesībām, valsts tiesai ir pienākums pēc savas ierosmes izvirzīt pamatus, kas pamatoti ar imperatīvu Savienības tiesību normu, ja atbilstoši valsts tiesībām valsts tiesām ir pienākums vai tiesības šādi rīkoties attiecībā uz imperatīvām valsts tiesību normām (34. punkts).

[2015. gada 22. oktobra spriedums PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

Šajā lietā prasītāja pamatlietā, kas ir Polijas uzņēmums, vairākkārt iegādājās dīzeļdegvielu, kuru tā izmantoja savā saimnieciskajā darbībā. Pēc tam minētā sabiedrība saistībā ar šo degvielas iegādi atskaitīja PVN. Pamatojoties uz nodokļu auditu, nodokļu administrācija tai atteica tiesības atskaitīt šo PVN, pamatojumā norādot, ka rēķinus par šo degvielas iegādi ir izsniedzis neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts. Konstatējums par saimnieciskās darbības subjekta nepastāvēšanu bija balstīts uz elementu kopumu, tostarp faktu, ka šī sabiedrība nebija reģistrēta kā PVN maksātāja, neaizpildīja nodokļu deklarāciju un nemaksāja nodokļus.

Vispirms, attiecībā uz iespējamo krāpšanu Tiesa atgādināja judikatūru lietās *Bonik*²² un *Maks Pen*²³, pēc tam konkretizējot, ka tad, ja Direktīvā 77/388 paredzētie materiālie un formālie nosacījumi, lai rastos un varētu tikt īstenotas tiesības uz atskaitīšanu, ir izpildīti, minētajā direktīvā paredzētajai tiesību uz atskaitīšanu sistēmai neatbilst tas, ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja un 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 krāpšanu PVN jomā (49. punkts).

Tiesa uzskatīja, ka nodokļu administrācijai, kad tā ir konstatējusi krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis rēķina izsniedzējs, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka darījums, uz kuru tas ar atsaucies, lai pamatotu atskaitīšanas tiesības, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai (50. punkts).

III. Atskaitāmā daļa (*prorata*)

²² [Spriedums, 2012. gada 6. decembris \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [Spriedums, 2014. gada 13. februāris \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

2012. gada 16. februāra spriedums Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

Fakti šajā lietā jau ir aprakstīti iepriekš II daļā "Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms". Līdz ar to šeit tikai jāatgādina, ka lieta attiecas uz jauktiem nodokļa maksātājiem un to tiesībām veikt priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu atkarībā no visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojuma, aprēķinot atskaitāmo summu nozarēm, kurās šādi nodokļa maksātāji veic tikai ar nodokli apliekamus darījumus, iekļaujot ar nodokli neapliekamās "subsīdijas" daļskaitļa saucējā, kas paredzēts atskaitāmās daļas noteikšanai.

Tiesa, atsaucoties uz 2005. gada 6. oktobra spriedumu lietā Francija/Komisija (C-243/03)²⁴, atgādināja, ka attiecībā uz jauktiem nodokļa maksātājiem, pat ja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek noteiktas atbilstoši atskaitāmai daļai, kuru veido daļskaitlis, par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez PVN, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms atbilstīgi Direktīvas 77/388 17. panta 2. punktam, un par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez PVN, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, tomēr dalībvalstis var paredzēt vienu no citām metodēm tiesību uz nodokļa atskaitīšanu noteikšanai, kas ir minētas šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā, proti, atsevišķas atskaitāmās daļas noteikšanu katrai darbības nozarei vai nodokļa atskaitīšanu atkarībā no visu vai daļas preču un pakalpojumu izmantojuma kādai konkrētai darbībai (38. punkts). Tiesa šajā ziņā konkretizēja, ka subsīdijas, kas ir tieši saistītas ar preces vai pakalpojuma cenu, ir apliekamas ar nodokli tādā pašā veidā. Attiecībā uz subsīdijām, kas nav tieši saistītas ar cenu, dalībvalstis var tās iekļaut atskaitāmās daļas saucējā, ja nodokļa maksātājs veic gan darbības, kurām var piemērot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa (39. punkts).

Tiesa no tā secināja, ka, ņemot vērā, ka nodokļa maksātājam pamatlietā bija atļauts veikt atskaitīšanu atbilstoši citai, nevis atskaitāmās daļas noteikšanas metodei pēc visu vai daļas preču un pakalpojumu izmantojuma kādai konkrētai darbībai (40. punkts), jo nodokļa maksātāja ēdināšanas un izklaides jomā veiktajām darbībām bija piemērojams PVN, tad tiesības uz atskaitīšanu atbilstoši faktiskā izmantojuma metodei ir piemērojamas attiecībā uz visiem par iepriekš veiktajiem darījumiem samaksājamiem nodokļiem (41. punkts). Līdz ar to Tiesa uzskatīja, ka Direktīvai 77/388 pretrunā ir tas, ka dalībvalsts, atļaujot jauktiem nodokļa maksātājiem veikt minētajā direktīvā paredzēto atskaitīšanu pēc visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojuma, atskaitāmo summu aprēķina attiecībā uz nozarēm, kurās šāda veida nodokļa maksātāji veic tikai ar nodokļiem apliekamas darbības, ar nodokļiem neapliktas "subsīdijas" iekļaujot daļas saucējā, kas paredzēts atskaitāmās daļas noteikšanai (43. punkts).

2012. gada 8. novembra spriedums BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

Šajā lietā nodokļa maksātājs, atbilstoši Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība, uzcēla ēku, kurā ir gan dzīvojamā platība, gan komercplatība. Pēc šīs ēkas pabeigšanas nodokļa maksātājs to izīrēja – īre daļēji bija atbrīvota no PVN un daļēji apliekama ar šo nodokli. Savā PVN deklarācijā nodokļa maksātājs veica daļēju priekšnodokļa atskaitījumu par šo dzīvojamo ēku un atskaitāmā

²⁴ [Spriedums, 2005. gada 6. oktobris \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

PVN apmēru aprēķināja, piemērojot atskaitāmo daļu, kas tika noteikta, ņemot vērā attiecību starp apgrozījumu saistībā ar komercplatības tīri un apgrozījumu no citām tīres darbībām.

Veicot nodokļu pārbaudi, nodokļu iestāde uzskatīja, ka atskaitāmā priekšnodokļa summa ir jānosaka, ņemot vērā attiecību starp komerc nolūkiem un dzīvošanai atvēlēto platību, kā rezultātā bija jāpārskata un jāsamazina atskaitāmā PVN summa, kas bija nelabvēlīgi nodokļa maksātājam.

Izskatot šo strīdu, valsts tiesa vērsās Tiesā, lai noskaidrotu, vai atbilstoši Direktīvas 77/388 normām, kurās ir noteikta PVN atskaitāmās daļas aprēķināšana, dalībvalstīm ir atļauts, nosakot sadales kritēriju atskaitāmās daļas no PVN priekšnodokļa par dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecību aprēķināšanai, dot priekšroku citam sadales kritērijam, nevis tam, kurš ir balstīts uz apgrozījumu.

Tiesa vispirms atgādināja, ka saskaņā ar Direktīvā 77/388 noteikto vispārīgo noteikumu atskaitāmās daļas aprēķināšana nozīmē, ka atskaitīšana ir atļauta tikai par PVN daļu, kas ir samērīga ar to darījumu summu, kuri sniedz tiesības atskaitīt nodokli un kuri ir paredzēti minētās direktīvas 17. panta 2. un 3. punktā (13. punkts). Tomēr atkāpe no šī noteikuma ļauj dalībvalstīm paredzēt kādu no citām metodēm tiesību uz nodokļa atskaitīšanu noteikšanai, proti, atsevišķas daļas noteikšanu katrai uzņēmuma darbības nozarei vai nodokļa atskaitīšanu atkarībā no visu vai daļas no preču un pakalpojumu izmantojuma kādai konkrētai darbībai, vai pat paredzot izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, ja ir izpildīti zināmi nosacījumi (15. punkts). Šajā ziņā dalībvalstīm, īstenojot tām ar šo tiesību normu piešķirtās pilnvaras, ir jāievēro Direktīvas 77/388 vispārējā noteikuma lietderīgā iedarbība, kā arī principi, uz kuriem ir balstīta kopējā PVN sistēma, proti, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi (16. punkts). Valsts tiesību akti, ar kuriem būtu noteikta vispārēja atkāpe no šī noteikuma, apdraudētu Direktīvas 77/388 mērķi, saskaņā ar kuru atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs ir jāaprēķina vienādi (17. punkts). Šādā situācijā dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, kā arī principus, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatā, ir jānosaka metodes un noteikumi, kas regulē iepriekš samaksātā PVN atskaitāmās daļas aprēķināšanu. Īstenojot šīs pilnvaras, minētajām valstīm ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra (22. punkts).

Tiesa uzskata, ka dalībvalstīm arī ir jānodrošina, lai priekšnodokli samaksātā PVN atskaitāmās daļas aprēķināšana būtu pēc iespējas precīzāka (23. punkts). Tādējādi Direktīvā 77/388 tiek pieļauts, ka dalībvalstis attiecīgajai darbībai piemēro metodi vai sadales kritēriju, kas atšķiras no metodēm, kura balstīta uz apgrozījumu, tostarp tādu metodi, kas ir pamatota ar pamatlietā aplūkoto platību, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku priekšnodokli samaksātā PVN atskaitāmās daļas noteikšanu nekā tā, kas izrietētu, piemērojot uz apgrozījumu balstīto metodi (24. punkts).

[2013. gada 12. septembra spriedums Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Šī lieta attiecas uz banku ar juridisko adresi Francijā, kurai piederēja filiāles Eiropas Savienības dalībvalstīs un trešajās valstīs. Pēc pārbaudes nodokļu administrācija atteica šai bankai kā nodokļa maksātājam ņemt vērā aizdevumu, ko bankas galvenais uzņēmums bija sniedzis ārpus Francijas teritorijas nodibinātām filiālēm, procentu summas, kuras tā norādīja atskaitāmās daļas skaitītājā un saucējā.

Tiesa, kurā valsts tiesa vērsās ar četriem jautājumiem par PVN atskaitāmās daļas noteikšanu, vispirms pārbaudīja, vai Direktīva 77/388 ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs atskaitāmās daļas noteikšanai sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir vienā dalībvalstī, var ņemt vērā savu citās dalībvalstīs reģistrēto filiāļu īstenoto apgrozījumu.

Tiesa konstatēja, ka, tā kā atskaitāmās daļas aprēķins ir Direktīvā 77/388 paredzētā atskaitījumu režīma elements, tad uz kārtību, kādā veic šo aprēķinu, kā arī uz minēto atskaitījumu režīmu, attiecas valsts tiesību akti PVN jomā, kuros noteiktie nodokļi jāpiemēro darbībai vai darījumiem (30. punkts). Proti, tiesību atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodi ir atļauts noteikt katras dalībvalsts nodokļu iestādēm, kurām saskaņā ar minēto direktīvu ir tiesības paredzēt atsevišķas atskaitāmās daļas noteikšanu katrai uzņēmuma darbības nozarei vai nodokļa atskaitīšanu atkarībā no visu vai daļas preču un pakalpojumu izmantojuma kādai konkrētai darbībai, vai pat ar zināmiem nosacījumiem paredzot izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (31. punkts). Šajā ziņā PVN atmaksāšanas veids vai nu ar atskaitīšanu, vai ar atmaksāšanu ir atkarīgs tikai no nodokļu maksātāja "reģistrācijas vietas" (32. punkts). Šis jēdziens attiecas ne tikai uz nodokļu maksātāja juridisko adresi, bet arī uz pastāvīgiem uzņēmumiem (33. punkts). Tā kā vienā dalībvalstī esošais pastāvīgais uzņēmums un citā dalībvalstī esošais galvenais uzņēmums ir viens PVN maksātājs, no tā izriet, ka vienīgais nodokļu maksātājs ir pakļauts ne tikai tā reģistrācijas valstī piemērojamam nodokļu režīmam, bet arī visiem nacionālajiem nodokļa atskaitīšanas režīmiem, kuri ir noteikti tā pastāvīgo uzņēmumu atrašanās vietas dalībvalstīs (34. punkts).

Tomēr, tā kā atskaitāmās daļas aprēķina kārtība ir atskaitījumu režīma pamatelements, tad, aprēķinot dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja galvenajam uzņēmumam piemērojamo atskaitāmo daļu, nevar ņemt vērā visu šim nodokļu maksātājam citās dalībvalstīs piederošo pastāvīgo uzņēmumu īstenoto apgrozījumu, ar to būtiski nekaitējot racionālai valsts PVN jomas tiesību aktu piemērošanas jomu sadalei un šīs atskaitāmās daļas *raison d'être* (35. punkts). Proti, pirmkārt, šāds atskaitāmās daļas aprēķināšanas veids nevar nodrošināt labāku PVN neitralitātes principa ievērošanu salīdzinājumā ar sistēmu, kas paredz atsevišķu atskaitāmo daļu katrā dalībvalstī, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums (37. punkts). Otrkārt, piemērojamās atskaitāmās daļas vērtība tiktu izkropļota (38. punkts). Treškārt, šāds atskaitāmās daļas noteikšanas veids var kaitēt Direktīvas 77/388 lietderīgai iedarbībai (39. punkts).

[2015. gada 16. jūlija spriedums Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt \(C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

Šajā lietā divas holdinga sabiedrības pilnībā atskaitīja PVN, kas pirmajai sabiedrībai bija jāmaksā par kapitāla iegādi no trešās personas, kurš tika izmantots, lai finansētu šīs sabiedrības dalību meitasuzņēmumos, kā arī pakalpojumu sniegšanu, un otrajai sabiedrībai – par izdevumiem par emisiju saistībā ar tās kapitāla palielināšanu. Pirmajai sabiedrībai nodokļu administrācija pieļāva tikai nelielu daļu šā atskaitījuma, uzskatot, ka vienkāršas īpašumtiesības uz meitasuzņēmumu daļām nedod atskaitīšanas tiesības. Arī attiecībā uz otro sabiedrību nodokļu administrācija atteicās atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN.

Valsts tiesa, kas izskatīja strīdu šajā lietā, uzdeva Tiesai jautājumu par situāciju, kad priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšana ir pieļaujama tikai tad, ja nodokļu maksātāja izdevumus tikai daļēji var attiecināt uz tā saimniecisko darbību. Precīzāk, šai valsts tiesai bija jānoskaidro, vai šaubas par aprēķināšanas noteikumiem, saskaņā ar kuriem PVN, ko holdinga sabiedrība ir samaksājusi kā priekšnodokli par

kapitāla iegādi, lai iegādātos kapitāldaļas meitasuzņēmumos, ir jāsadala starp minētās sabiedrības saimniecisko darbību un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura.

Tiesa vispirms atgādināja, ka holdinga sabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir dalības iegūšana citos uzņēmumos, neiesaistoties tieši vai netieši šo uzņēmumu pārvaldīšanā, nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Direktīvu 77/388 (18. punkts). Tomēr izdevumi saistībā ar tās meitasuzņēmumu kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldīšanā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par saistītiem ar šīs sabiedrības saimniecisko darbību un par šiem izdevumiem samaksātais PVN dod tiesības uz pilnīgu atskaitīšanu (25. punkts).

Pēc tam Tiesa konkretizēja, ka PVN atskaitāmās daļas atskaitīšanas režīms attiecas tikai uz tādiem gadījumiem, kuros nodokļa maksātājs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod atskaitīšanas tiesības, un saimnieciskos darījumus, kas nedod atskaitīšanas tiesības (26. punkts). Šis regulējums attiecas uz priekšnodokli par izdevumiem, kas saistīti vienīgi ar saimniecisko darbību. Turpretī metožu un kritēriju noteikšana priekšnodokļa summu sadalei starp saimniecisku darbību un darbību, kas nav saimnieciska darbība, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā (27. punkts). Tā kā attiecīgās holdinga sabiedrības bija PVN maksātājas, pamatojoties uz saimniecisko darbību, ko veido pakalpojumi, kurus tās sniedz par atlīdzību visiem saviem meitasuzņēmumiem, tad PVN, kas tiek maksāts par šo pakalpojumu iegādes izmaksām, būtu jāuzskata par vispārējām izmaksām un pilnībā jāatskaita, ja vien iepriekš veiktā saimnieciskā darbība nav atbrīvota no PVN, tādā gadījumā tiesības uz atskaitīšanu ir jāīsteno tikai atbilstoši atskaitāmās daļas noteikšanas noteikumiem (28. punkts).

[2016. gada 9. jūnija spriedums Wolfgang und D. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)

Šajā lietā nodokļa maksātājs, atbilstoši Vācijas tiesībām dibināta nekustamā īpašuma personālsabiedrība, tai piederošajā zemesgabalā veica vecas ēkas nojaukšanas darbus un uzbūvēja komercnolūkiem un dzīvokļiem paredzētu ēku. Šajā ēkā bija seši dzīvokļi un biroji, kā arī desmit pazemes autostāvietas. Dažas no šīm platībām un autostāvietām tika iznomātas.

Nodokļa maksātājs aprēķināja savas tiesības atskaitīt samaksāto PVN saistībā ar nojaukšanas un celtniecības darbiem, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir attiecība starp apgrozījumu, ko rada komercplatību vai autostāvietu iznomāšana (kurai piemēro PVN), un apgrozījumu no citiem iznomāšanas darījumiem (kuri ir atbrīvoti no PVN). Tomēr dažas ēkas daļas, kuras sākotnēji bija plānots izmantot ar PVN apliekamiem darījumiem, tika izīrētas, nepiemērojot PVN. Uzskatot, ka PVN atskaitīšana būtu jāveic atbilstoši sadales kritērijam, kas ir precīzāks par to, kura pamatā ir apgrozījums, proti, sadales kritērijam, kura pamatā ir platība, Vācijas nodokļu pārvalde piemēroja šo pēdējo sadales kritēriju, samazinot nodokļa maksātājam piešķirto atskaitāmo daļu.

Šo domstarpību dēļ valsts tiesa uzdeva Tiesai jautājumu par to, vai gadījumā, ja ēka ir tikusi vēlāk izmantota darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un citiem darījumiem, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, dalībvalstīm ir jānosaka, ka preces un pakalpojumi, kas pirms tam izmantoti šīs ēkas celtniecībai vai iegādei, pirmkārt, ir izmantojami vienā vai otrā šo darījumu veidā, lai, otrkārt, vienīgi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas pienākas attiecībā uz šīm precēm un šiem pakalpojumiem un kas nevar tikt šādi izmantotas, tiktu noteiktas, piemērojot

sadales kritēriju atbilstoši apgrozījumam vai ar nosacījumu, ka šī metode garantē precīzāku *prorata* atskaitījuma noteikšanu atbilstoši platībai. Iesniedzējtiesa vaicāja turklāt, vai Tiesai lūgtā atbilde uz šo jautājumu būtu piemērojama arī precēm un pakalpojumiem, ko izlieto dažādos darījumos izmantotas ēkas lietošanai, saglabāšanai un uzturēšanai.

Tiesa, konstatējot, ka dalībvalstīm principā ir jāparedz, ka nodokļu maksātājiem, lai noteiktu to atskaitīšanas tiesību summu, vispirms ir jāsadala iepriekš iegādātās preces un pakalpojumi atbilstoši dažādiem pēc tam veiktiem darījumiem, kuriem šīs preces un pakalpojumi ir bijuši nepieciešami, precizēja pēc tam, ka šo valstu kompetentajām iestādēm attiecībā uz šīm precēm vai šiem pakalpojumiem ir jāpiemēro šim sadalījumam atbilstošais atskaitīšanas režīms, ņemot vērā, ka attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas neattiecas tikai uz viena veida darījumu, ir piemērojams Direktīvā 77/388 paredzētais atskaitāmās daļas noteikšanas režīms (26. punkts).

Tiesa šajā ziņā paskaidroja, ka valsts tiesiskais regulējums var ļaut nodokļa maksātājiem nesadalīt šīs preces un šos pakalpojumus neatkarīgi no to izmantošanas, ja šīs preces un pakalpojumi attiecas uz ēkas, ko izmanto dažādiem darījumiem, iegādei vai celtniecību un šāda sadale praksē ir grūti īstenojama (28. punkts). Turpretī, ja minētā sadale praktiski ir visai viegli īstenojama, dalībvalsts nevar paredzēt, ka nodokļa maksātāji ir atbrīvoti no preču un pakalpojumu sadales atbilstoši dažādiem vēlāk, izmantojot šo ēku, veiktiem darījumiem (30. punkts).

Saistībā ar atskaitījuma aprēķinu Tiesa atgādināja, ka attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kurus izmanto vienlaicīgi darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un darījumiem, kas šādas tiesības nedod, šī summa principā tiek aprēķināta atbilstoši proporcijai, kas noteikta attiecībā uz visiem nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem (31. punkts). Tomēr dalībvalstis var piemērot citu aprēķina metodi ar nosacījumu, ka tā garantē precīzāku priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanu nekā tā, kas izrietētu, piemērojot pirmo metodi (32. punkts).

Tiesa nosprieda, ka dalībvalstīm nav jāparedz, ka preces un pakalpojumi, kas ir izmantoti iepriekš šīs ēkas celtniecībai, iegādei, lietošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai, vispirms ir jāpiesaista šiem dažādajiem darījumiem, ja šāda piesaiste ir grūti īstenojama, lai pēc tam tikai noteiktu atskaitīšanas tiesības, kas pienākas par precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti gan atsevišķiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, gan citiem darījumiem, kas šādas tiesības nedod, piemērojot sadales kritēriju atbilstoši apgrozījumam vai ar nosacījumu, ka šāda metode nodrošinātu precīzāku atskaitījumu *prorata* noteikšanu, – atbilstoši platībai (36. punkts).

IV. Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojumi

Ierobežojumu jēdziens šīs daļas izpratnē ir jāsaprot plašāk nekā Direktīvas 2006/112 176. pantā paredzētie ierobežojumi. Proti, runa drīzāk ir par tiesību uz atskaitīšanu ierobežojumiem.

Šajā ziņā tiek piedāvāti trīs spriedumi, proti, *Maks Pen*²⁵, *Gemeente Woerden*²⁶ un *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments C-132/16*²⁷.

[2014. gada 13. februāra spriedums Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Šajā spriedumā Tiesa norādīja, ka Direktīvas 2006/112 273. panta pirmajā daļā dalībvalstīm paredzētā iespēja uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, nevar tikt izmantota, kā norādīts šī panta otrajā daļā, lai noteiktu pienākumus papildus šajā direktīvā jau paredzētajiem (42. punkts). Proti, Tiesa uzskata, ka pakalpojuma sniedzēja ar grāmatvedības formalitātēm saistītu prasību iespējama neizpilde nevar radīt šaubas par sniegto pakalpojumu saņēmēja tiesībām atskaitīt par tiem samaksāto PVN, ja rēķinos par sniegtajiem pakalpojumiem ir ietverta visa informācija, kas prasīta Direktīvas 2006/112 226. pantā (47. punkts). Līdz ar to Tiesa nosprieda, ka Direktīvai 2006/112 ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir izpildīti priekšnosacījumi, lai tiktu atzīti ienākumi no minētā pakalpojuma (48. punkts un rezolutīvās daļas 3) punkts).

[2016. gada 22. jūnija spriedums Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

Šajā lietā Nīderlandē esoša pašvaldība, kas Direktīvas 2006/112 izpratnē ir kvalificējama kā nodokļa maksātājs, bija uzbūvējusi ēkas un tās pārdevusi par cenu, kas ir zemāka par celtniecības izmaksām, pircējam, kurš daļu no šīm ēkām nodeva bezmaksas lietošanā trešajai personai. Pārējās daļas tika iznomātas par atlīdzību dažādiem nomniekiem. Iesniedzējtiesa jautāja, vai šādā situācijā nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt visu PVN, ko tas ir samaksājis par šīs ēkas celtniecību, vai tikai tiesības uz daļēju šī nodokļa atskaitīšanu samērīgi šīs ēkas daļām, kuras to pircējs izmanto saimnieciskajai darbībai, proti, iznomāšanai par atlīdzību.

Tiesa šajā ziņā norādīja, ka Direktīvā 2006/112 nav noteikts, ka atskaitīšanas tiesības ir pakārtotas nosacījumam saistībā ar attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu, ko veic persona, kas no nodokļa maksātāja saņem šīs preces vai šos pakalpojumus, jo tas nozīmētu, ka visi darījumi, kurus nodokļa maksātājs ir veicis ar tādu pircēju vai pakalpojumu saņēmēju, kas neveic saimniecisku darbību kā privātpersonas, ierobežo nodokļa maksātāja atskaitīšanas tiesības (36. punkts).

Turklāt Tiesa uzskata, ka nosacījums par to, ka pircējs vai pakalpojuma saņēmējs attiecīgās preces vai pakalpojumus izmanto, nosaka piegādātāja tiesības uz atskaitīšanu, sekas būtu tādas, ka nodokļa maksātāja tiesības uz atskaitīšanu būtu atkarīgas no pircēja vai pakalpojuma saņēmēja, kuram vienmēr ir tiesības grozīt preces izmantošanu īstermiņā vai ilgtermiņā, vēlākas rīcības (37. punkts).

²⁵ [Spriedums, 2014. gada 13. februāris \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Skat. arī šī pārskata II daļas "Tiesību uz atskaitīšanu rašanās un apjoms" 2. iedaļu "Krāpšanas ietekme uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu".

²⁶ [Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [Spriedums, 2017. gada 14. decembris \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Skat. arī šī pārskata II daļas "Tiesību uz atskaitīšanu rašanās un apjoms" 1. iedaļu "Tieša un tūlītēja saikne".

Tiesa nosprieda, ka saimnieciskā darījuma rezultāts neietekmē atskaitīšanas tiesības, ar nosacījumu, ka šai darbībai pašai piemēro PVN, un līdz ar to konkrētajam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt visu PVN, ko tas ir samaksājis par ēku celtniecību, nevis tikai tiesības uz daļēju šī nodokļa atskaitīšanu samērīgi šo ēku daļām, kuras to pircējs izmanto saimnieciskajai darbībai (40. un 42. punkts).

[2017. gada 14. septembra spriedums Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Šī lieta galvenokārt attiecas uz nosacījumu par tiešas un tūlītējas saiknes esamību ²⁸.

Attiecībā uz ierobežojumiem Direktīvas 2006/112 176. panta izpratnē Tiesa šajā spriedumā nosprieda, ka, pat ja konkrētajā Bulgārijas tiesību normā būtu paredzēts izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kāds pastāvēja datumā, kad Bulgārijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai, šis pants ļauj saglabāt šādus izņēmumus tikai, ciktāl ar tiem nav paredzēti vispārīgi izņēmumi no nodokļa atskaitīšanas sistēmas, kas ir izveidota ar Direktīvu 2006/112, it īpaši tās 168. pantu. Jāatgādina, ka saskaņā ar minēto Bulgārijas tiesību normu tiesības uz PVN atskaitīšanu nepastāvēja, ja preces vai pakalpojumi bija paredzēti bezmaksas piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai, vai darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību (21. punkts).

V. Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu

[2012. gada 21. jūnija spriedums Mahagében un Dávid \(C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Šī lieta, kas jau ir norādīta iepriekš, ietver arī aspektus saistībā ar minēto tiesību īstenošanas noteikumiem ²⁹.

Šajā ziņā Tiesa šajā spriedumā tostarp nosprieda, ka nodokļu administrācija nevar vispārīgi prasīt nodokļa maksātājam, kurš vēlas izmantot tiesības atskaitīt PVN, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, ar kuriem saistībā tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs, vai viņam ir attiecīgās preces un vai viņš spēja tās piegādāt, un vai viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējo darījumu līmenī nav nelikumību vai krāpšanas, vai, otrkārt, ka viņam šajā ziņā ir dokumenti (61. punkts).

Tiesa uzskatīja, ka, pat ja prasība, lai uzņēmējs veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām, tomēr Direktīvas 2006/112 273. panta pirmajā daļā paredzētās pilnvaras atbilstoši šī panta otrajai daļai nevar tikt izmantotas, lai noteiktu pienākumus saistībā ar rēķinu izrakstīšanu papildus šīs direktīvas XI sadaļas "Nodokļa maksātāju un dažu to personu

²⁸ Skat. arī šī pārskata II daļas "Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms" 1. iedaļu "Tieša un tūlītēja saikne".

²⁹ Skat. arī šī pārskata II daļu "Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms".

pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas” 3.nodaļā “Rēķinu piesūtīšana” noteiktajiem pienākumiem un it īpaši tās 226. pantā noteiktajiem pienākumiem (56. punkts).

Proti, principā nodokļu iestādēm ir jāveic nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem, lai konstatētu PVN nelikumības un krāpšanu, kā arī jāuzliek sodi nodokļa maksātājiem, kas ir izdarījuši šīs nelikumības vai šo krāpšanu (62. punkts), un tās nevar savus pārbaudes uzdevumus pārlikt uz nodokļa maksātājiem.

2014. gada 6. februāra spriedums Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Šī lieta attiecas uz apgrieztās iekasēšanas sistēmu³⁰. Šajā lietā radās jautājums, vai saskaņā ar Savienības tiesībām sabiedrībai prasītājai pamatlietā kā pakalpojumu saņēmējam varēja tikt liegtas tiesības uz PVN, kuru tas pakalpojumu sniedzējam nepamatoti bija samaksājis, pamatojoties uz kļūdaini sagatavotu rēķinu, atskaitīšanu tostarp tad, ja šīs kļūdas labojums nebija iespējams minētā pakalpojumu sniedzēja maksātnespējas dēļ.

Tiesa atgādināja, pirmkārt, ka, piemērojot apgrieztās iekasēšanas sistēmu, starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju nenotiek neviens PVN maksājums, jo pēdējam minētajam par veiktajām darbībām ir jāmaksā PVN kā priekšnodoklis, tomēr principā šo pašu nodokli var atskaitīt tādējādi, ka nodokļu administrācijai nav jāmaksā neviena summa (29. punkts).

Runājot, otrkārt, par tādiem noteikumiem par tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu, kādi ir ietverti Direktīvas 2006/112 178. pantā, Tiesa nosprieda, ka, tā kā runa ir par apgrieztās iekasēšanas procedūru, kura izriet no minētās direktīvas 199. panta 1. punkta a) apakšpunkta, ir piemērojami tikai 178. panta f) punktā paredzētie noteikumi (32. punkts).

Šajā ziņā nodokļa maksātājam, kuram kā pakalpojumu saņēmējam, lai tas varētu izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir jāmaksā ar tiem saistītais PVN, nav pienākuma saņemt rēķinu, kurš būtu noformēts atbilstoši Direktīvas 2006/112 formālajiem nosacījumiem, un, lai varētu izmantot šī 178. panta f) punktā paredzēto iespēju, tam ir jāizpilda tikai attiecīgās dalībvalsts noteiktās formalitātes (33. punkts). Formalitātes, kuras šādi ir noteikusi attiecīgā dalībvalsts un kuras nodokļa maksātājam ir jāievēro, lai tas varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, nevar pārsniegt to, kas ir noteikti nepieciešams, lai kontrolētu pareizu apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanu un nodrošinātu PVN iekasēšanu (34. punkts).

Tiesa tādējādi atgādināja, ka apgrieztās iekasēšanas sistēmas ietvaros nodokļu neitralitātes princips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, pat ja nodokļu maksātāji nav izpildījuši noteiktas formālas prasības (35. punkts).

Tomēr Tiesa konstatēja, ka pamatlietā, papildus tam, ka strīdus rēķins neatbilda valsts tiesību aktos paredzētajām formālajām prasībām, nebija ievērots apgrieztās iekasēšanas sistēmas pamatnosacījums. Proti, tā kā PVN, ko prasītāja pamatlietā bija samaksājusi pakalpojumu sniedzējam, nebija jāmaksā un šis maksājums neatbilda apgrieztās iekasēšanas sistēmas pamatprasībai, tā nevarēja atsaukties uz tiesībām uz šī PVN atskaitīšanu (40. punkts).

³⁰ Par faktiskajiem apstākļiem skat. šī pārskata II daļu “Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms”.

2016. gada 15. septembra spriedums Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

Šajā lietā Vācijas nodokļu administrācija bija atteikusies prasītājam pamatlietā, audumu vairumtirdzniecības uzņēmumam, atskaitīt tā priekšnodoklī samaksāto PVN par gadiem, kad bija izsniegti tās rīcībā esošie rēķini, pamatojot ar to, ka šie rēķini to sākotnējā redakcijā neatbilda valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā paredzētajām prasībām. Atbilstoši šim tiesiskajam regulējumam rēķina korekcijai attiecībā uz obligātu norādi, proti, PVN maksātāja identifikācijas numuru, nav atpakaļejoša spēka, tādējādi tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas tikušas īstenotas saskaņā ar korigēto rēķinu, attiecas nevis uz gadu, kurā šis rēķins ticis sākotnēji izrakstīts, bet gan uz gadu, kurā šis rēķins ir ticis korigēts.

Proti, šī uzņēmuma izsniegtajos komisijas norēķinos attiecībā uz tā tirdzniecības pārstāvjiem, kā arī reklāmas aģenta rēķinos par 2009.–2011. gadu nebija ietverts to saņēmēja nodokļu maksātāja numurs vai PVN reģistrācijas numurs, šo situāciju izlabojot 2013. gadā – laikā, kad notika nodokļu administrācijas pārbaude uz vietas.

Neraugoties uz šiem apstākļiem, nodokļu administrācija izdeva paziņojumus par nodokļa korekciju par 2008.–2011. gadu, kuros tā, pamatojoties uz konstatējumiem, kas tika izdarīti, veicot pārbaudes uz vietas, samazināja summas, kuras prasītājam tika atļauts atskaitīt no PVN, pamatojoties uz to, ka šīs atskaitīšanas nosacījumi nav tikuši izpildīti attiecībā uz šiem gadiem, bet tie ir izpildīti tikai brīdī, kad tika veikta šo rēķinu korekcija, proti, 2013. gadā.

Līdz ar to šajā lietā Tiesai bija jāizspriež jautājums par kļūdainu rēķinu korekcijas iedarbību laikā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanu.

Šajā ziņā Tiesa, pirmkārt, atgādināja, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 179. panta pirmajai daļai tiesības uz PVN atskaitīšanu principā ir jāīsteno tajā laikposmā, kurā pirmām kārtām šīs tiesības ir radušās un kurā otram kārtām nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins (35. punkts). Otrkārt, Tiesa arī atgādināja, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas un ka šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar ienākošajiem darījumiem saistītajiem nodokļiem. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tomēr Tiesa uzskatīja, ka ar valsts tiesisko regulējumu, ar kuru nokavējuma procenti tiek piemēroti PVN summām, kuras tajā tiek uzskatītas par maksājamām pirms sākotnēji izrakstītā rēķina korekcijas, tiek radīti finansiāli izdevumi, kas izriet no PVN, kurš ir piemērojams šai saimnieciskajai darbībai, kurai savukārt kopējā PVN sistēma nodrošina šī nodokļa neitralitāti (37. punkts).

Pēc tam Tiesa norādīja, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, lai arī nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. Rēķina, kurā ir Direktīvas 2006/112 226. pantā paredzētās norādes, esamība ir formāls, nevis materiāltiesisks nosacījums tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanai (38. punkts).

Līdz ar to Tiesa nosprieda, ka šāds valsts tiesiskais regulējums ir pretrunā vairākām Direktīvas 2006/112 normām, it īpaši tām, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu (43. punkts).

2016. gada 15. septembra spriedums Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690)

Šajā lietā Portugālē reģistrēta sabiedrība, kas ir prasījusi pamatlietā, apstrīdēja *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas pārvalde, Portugāle) atteikumu atļaut atskaitīt PVN, ko prasījusi pamatlietā bija samaksājusi priekšnodoklī kā advokātu biroja sniegto juridisko pakalpojumu saņēmēja, pamatojot ar to, ka šī biroja izrakstītie rēķini neatbilst valsts tiesību aktos paredzētajām formas prasībām. Iesniedzējtiesas uzdotais jautājums attiecās, pirmkārt, uz dažām norādēm, kā, piemēram, sniegto pakalpojumu apjoms un veids, un pakalpojumu sniegšanas datums, kas obligāti jānorāda rēķinos, un, otrkārt, uz nodokļu administrācijas tiesībām atteikt tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties tikai uz to, ka rēķinos nav minēto norāžu.

Tiesa vispirms, atzīstot, ka rēķini, kuros ir iekļautas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti no [konkrēta datuma] līdz šim brīdim", *a priori* neatbilst Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkta prasībām un ka rēķini, kuros ir iekļautas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim", *a priori* neatbilst ne minētā panta 6. punkta, ne 7. punkta prasībām, lūdza iesniedzējtiesu pārbaudīt, vai dokumentos, kurus prasījusi pamatlietā ir iesniegusi pielikumā, ir ietverts izvērstāks pamatlietā aplūkoto juridisko pakalpojumu izklāsts un vai tie var tikt pielīdzināti rēķinam saskaņā ar minētās direktīvas 219. pantu kā dokumenti, ar kuriem tiek grozīts sākotnējais rēķins un kuri īpaši un nepārprotami attiecas uz to (35. punkts).

Pēc tam Tiesa nosprieda, ka nodokļu administrācija nevar atteikt tiesības uz PVN atskaitījumu tikai tādēļ, ka rēķins neatbilst Direktīvas 2006/112 226. panta 6. un 7. punkta prasībām, ja tās rīcībā ir visa informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildītas visas ar šīm tiesībām saistītās prasības pēc būtības (43. punkts). Proti, Tiesa uzskata, ka nodokļu administrācija nevar pārbaudīt tikai pašu rēķinu, bet tai ir jāņem vērā arī nodokļu maksātāja sniegtā papildu informācija (44. punkts).

2018. gada 12. aprīļa spriedums Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

Visbeidzot nodokļu revīzijas, kas notika 2011. gadā, rezultātā Portugāles nodokļu administrācija veica PVN uzrēķinu par preču piegādēm, kas veiktas laikposmā no 2008. gada februāra līdz 2010. gada maijam, kurām sabiedrība, kas ir prasījusi pamatlietā, bija kļūdaini piemērojusi samazināto, nevis parasto PVN likmi. Šī sabiedrība veica PVN koriģēšanu, samaksājot šo PVN papildsummu, un lūdza savam darījumu partnerim, kas ir PVN maksātājs, to atmaksāt, nosūtot tam parādzīmes. Šis darījumu partneris, kas bija saņēmis prasītājas pamatlietā pārdotās preces, atteicās maksāt šo papildu PVN, pamatojoties tostarp uz to, ka tas nevar to atskaitīt, jo valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais četru gadu termiņš ir beidzies, un ka tas nav atbildīgs par kļūdām, ko ir pieļāvusi vienīgi prasītāja pamatlietā, sekām.

Tiesa šajā ziņā nosprieda, ka nodokļa maksātājam var ļaut veikt PVN atskaitīšanu, pat ja tas nav savas tiesības īstenojis laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās, proti, brīdī, kad nodoklis ir kļuvis iekasējams, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievēroti valstu tiesiskajos regulējumos paredzētie nosacījumi un noteikumi (35. punkts).

Tiesa atgādināja, ka tiesību izbeigšanās termiņš, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot PVN

atskaitīšanas tiesības, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar Direktīvas 2006/112 izveidoto sistēmu, it īpaši tādēļ, ka šis termiņš ievēro līdzvērtības un efektivitātes principu (37. punkts).

Tiesa uzskatīja, ka prasītājas pamatlietā darījumu partneris objektīvi nevarēja izmantot savas tiesības uz atskaitījumu pirms PVN koriģēšanas, ko veica prasītāja pamatlietā, jo tam nebija dokumentu, kas labotu sākotnējos rēķinus, un tas nezināja, ka ir jāmaksā papildu PVN (42. punkts).

Proti, tikai šīs korekcijas rezultātā tika izpildīti materiālie un formālie nosacījumi, kas rada tiesības uz PVN atskaitīšanu, un darījumu partneris varēja lūgt atbrīvojumu no PVN, kas jāmaksā vai ir iekasēts saskaņā ar Direktīvu 2006/112 un nodokļu neitralitātes principu. Līdz ar to, tā kā šis darījumu partneris pirms parādzīmju saņemšanas nebija vainojams rūpības trūkumā un tā kā nepastāv ļaunprātīga vai krāpnieciska slepena vienošanās ar prasītāju pamatlietā, tad laikposms, kas sākas sākotnējo rēķinu izdošanas dienā un kas attiecinās uz noteiktiem darījumiem beidzās pirms šīs korekcijas, nevar būt likumīgs šķērslis PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai (43. punkts).

VI. Atskaitījumu koriģēšana

[2013. gada 10. oktobra spriedums Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Šajā lietā sabiedrība, kas ir atbildētāja pamatlietā, iegādājās nekustamo īpašumu un izvēlējās maksāt nodokli par šo piegādi, tāpat kā šī nekustamā īpašuma piegādātājs bija darījis, iegādājoties šo īpašumu. Pēc tam šī sabiedrība minēto īpašumu izīrēja, veicot darījumu, kas ir atbrīvots no PVN, un pēc tam to pārdeva, un arī šī piegāde bija atbrīvota no PVN. Uzskatot, ka piegāde, kura ir veikta sabiedrībai, kas ir atbildētāja pamatlietā, neatbilda valsts tiesiskā regulējuma normu nosacījumiem un līdz ar to šī piegāde būtu bijusi atbrīvojama no PVN, Nīderlandes nodokļu iestāde piemēroja šai sabiedrībai PVN uzrēķinu par summu, kas atbilst pēc tā PVN atskaitījuma koriģēšanas maksājamajai summai, ko piegādātājs bija veicis saistībā ar tā īstenoto nekustamā īpašuma, kurš vēlāk tika piegādāts sabiedrībai, atbildētājai pamatlietā, iegādi.

Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlandes Augstākā tiesa), kurai bija jāizskata šis strīds, uzdeva Tiesai jautājumu, vai pēc PVN atskaitījuma koriģēšanas maksājamās summas var piedzīt no nodokļa maksātāja, kurš nav šo atskaitījumu veikušais nodokļa maksātājs.

Šajā ziņā Tiesa atgādināja, ka koriģēšanas mehānisms ir neatņemama PVN atskaitīšanas sistēmas sastāvdaļa (33. punkts). Proti, ar atskaitījumu koriģēšanu saistīto normu mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Mērķis ir izveidot ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu un preču vai pakalpojumu, uz kuriem attiecas šis ar priekšnodokli apliktās darbības, izmantošanu (34. punkts).

Tiesa norādīja, ka pēc PVN atskaitījuma korigēšanas maksājamās summas nevar piedzīt no nodokļa maksātāja, kurš nav šo atskaitījumu veikušais nodokļa maksātājs (47. punkts un rezolutīvā daļa). Pretēja interpretācija, Tiesas ieskatā, būtu nesaderīga ar mērķiem, ko ir iecerēts sasniegt atskaitījumu korigēšana jomā. Šajā kontekstā iespēja paredzēt, ka par nodokļa samaksu atbildība solidāri var tikt uzlikta kādai citai personai, nevis nodokļa maksātājam, nevar tikt interpretēta tādējādi, ka ar to ir ļauts šai personai noteikt autonomu nodokļa samaksas pienākumu (39. punkts). Turklāt tādu vēlāku nekustamā īpašuma piegāžu gadījumā tas, ka viens no attiecīgajiem nodokļa maksātājiem saistībā ar piegādi, kurā tas ir piedalījies, nav izpildījis procedūru izvēles tiesību īstenošanai, nevar radīt tādas sekas, ka šim nodokļa maksātājam ir pienākums nomaksāt nodokļa parādu, kas radies pēc tāda PVN atskaitījuma korigēšanas, ko kāds cits nodokļa maksātājs ir veicis saistībā ar kādu no minētajām piegādēm, ar kuru šis pirmais minētais nodokļa maksātājs nav bijis saistīts (40. punkts).

[2014. gada 6. februāra spriedums Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)³¹

Šajā lietā iesniedzējtiesa jautāja Tiesai, vai tiesiskās noteiktības principam ir pretrunā tāda valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse, kurā ir atļauts atkāpties no lēmuma, ar kuru ir atzītas nodokļu maksātāja tiesības uz PVN atskaitīšanu, pēc jaunas pārbaudes liekot tam samaksāt minēto PVN un kavējuma naudu.

Tiesa nosprieda, ka tiesiskās noteiktības principam nav pretrunā tāda Rumānijas nodokļu iestāžu administratīvā prakse, saskaņā ar kuru tā šādu lēmumu atsauca noilguma termiņa ietvaros.

Neapšaubāmi jāpiekrīt, ka tiesiskās noteiktības princips prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (46. punkts). Tomēr valsts tiesiskajā regulējumā, ar ko tiek atļauts izņēmuma kārtā noilguma termiņā veikt jaunu pārbaudi saistībā ar noteiktu laikposmu, ja parādās nodokļu inspektoriem pārbaūžu datumā nezināmi papildu dati vai kļūdas aprēķinā, kuras ietekmē tās rezultātus, tiek ievērots tiesiskās noteiktības princips (47. un 48. punkts).

Runājot par kavējuma naudu, Tiesa nosprieda, ka, tā kā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kas paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē paliek izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Tomēr tām sava kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, un līdz ar to arī samērīguma principu (50., 51. punkts un rezolutīvās daļas 2) punkts).

[2016. gada 9. jūnija spriedums Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)³²

Šajā spriedumā iesniedzējtiesa būtībā jautāja saistībā ar PVN atskaitījumu korigēšanu, vai Direktīva 77/388 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts, ka tiek veikta PVN atskaitījumu korigēšana attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 17. panta

³¹ Par faktiskajiem apstākļiem skat. šī pārskata V daļu "Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu".

³² Par faktiskajiem apstākļiem skat. šī pārskata III daļu "Atskaitāmā daļa (*prorata*)".

5. punkts, pēc tam, kad attiecīgajā koriģēšanas laikposmā ir veikti grozījumi PVN sadales kritērijā, kas tiek izmantots šo atskaitījumu aprēķinā. Tā jautāja arī, vai tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā skaidri nav paredzēta priekšnodokļa koriģēšana Direktīvas 77/388 20. panta izpratnē pēc PVN sadales kritērija, kas tiek izmantots atsevišķu atskaitījumu aprēķinam, grozījumiem, nedz arī paredzēts pārejas režīms.

Tiesa nosprieda, ka Direktīvā 77/388 tiek prasīts veikt PVN atskaitījumu koriģēšanu attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 17. panta 5. punkts, pēc tam, kad attiecīgajā koriģēšanas laikposmā ir veikti grozījumi šī nodokļa sadales kritērijā, kas tiek izmantots šo atskaitījumu aprēķinā un ir atkāpe no šajā pašā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodes (47. punkts un rezolutīvās daļas 2) punkts). Proti, sākotnēji veiktie atskaitījumi ir jākoriģē, ja pēc deklarācijas, atbilstoši kurai pienākas atskaitījumi, iesniegšanas ir grozīti elementi, kas tiek ņemti vērā šo atskaitījumu summas noteikšanai (38. punkts). Sadales kritērijs un tādēļ piemērojamā atskaitījuma summas aprēķina metode ir elementi, kas ir ņemami vērā atskaitījumu summas aprēķinam (42. punkts).

Tiesa arī norādīja, ka tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā skaidri nav paredzēta priekšnodokļa koriģēšana pēc PVN sadales kritērija, kas tiek izmantots atsevišķu atskaitījumu aprēķinam, grozījumiem, nedz arī paredzēts pārejas režīms, lai gan priekšnodokļa sadalījumu, ko nodokļa maksātājs izmanto atbilstoši sadales kritērijam, kas bija piemērojams pirms šiem grozījumiem, augstākā tiesa ir vispārīgi atzinusi par pamatotu (65. punkts un rezolutīvās daļas 3) punkts).

Tiesa uzskatīja, ka no tā izriet, ka tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principi nav interpretējami tādējādi, ka, lai varētu tikt piemērota atskaitīšanas tiesību korekcija, kad tiek grozīta šo tiesību aprēķina metode, šīs koriģēšanas obligātumam ir jābūt skaidri norādītam valsts tiesiskajā regulējumā, atbilstoši kuram ir ticis veikts šis grozījums (54. punkts). Tādēļ īpašās situācijās, kad to prasa minētie principi, varētu būt vajadzīga šāda apstākļiem pielāgota režīma ieviešana (57. punkts). Tādējādi valsts likumdevējs, iespējams, pārkāpj minētos principus, ja tas pēkšņi un neparedzami pieņem jaunu likumu, ar kuru tiek atņemtas tiesības, kuras līdz šim ir bijušas nodokļa maksātājiem, tiem nedodot nepieciešamo laiku pielāgoties, – arī tad, ja to neprasa sasniedzamais mērķis (58. punkts). Tas tā ir it īpaši, kad nodokļa maksātājiem ir jābūt pielāgošanās laikam, ja tiesību, kuras līdz šim tiem ir bijušas, atcelšanas rezultātā tiem ir jāveic sekojoši saimnieciski pielāgojumi (59. punkts).

Tomēr Tiesa apgalvoja, ka aprēķina metodes grozījumu mērķis ir nevis atcelt nodokļa maksātājiem esošās atskaitīšanas tiesības, bet pielāgot to apmēru (61. punkts). Otrkārt, Tiesa konstatēja, ka šāds grozījums principā neparedz, ka nodokļa maksātāji veic sekojošus saimnieciskus pielāgojumus, un tādēļ pielāgošanās laiks nešķiet noteikti nepieciešams (62. punkts).

VII. Atmaksāšana

Dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja tiesības saņemt citā dalībvalstī samaksātā PVN atmaksāšanu, kas reglamentētas Direktīvā 2008/9/EK³³, ir atkarīgas no Direktīvā 2006/112 noteiktajām šī nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis savā dalībvalstī. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips.

[2012. gada 21. jūnija spriedums Elacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

Šajā lietā nodokļu administrācija atteicās atmaksāt PVN, ko atbildētāja bija samaksājusi 1999. gadā. Atmaksāšanas pieteikums bija iesniegts 2000. gada 27. jūlijā. Nodokļu administrācija pamatoja savu atteikumu ar pieteikuma novēloto raksturu, jo tas bija jāiesniedz vēlākais 2000. gada 30. jūnijā.

Iesniedzējtiesa Tiesai būtībā jautāja, vai Direktīvā 79/1072 paredzētais termiņš nodokļa maksātājiem, kuri valstī nav reģistrēti, PVN atmaksāšanas pieteikuma iesniegšanai ir noilguma termiņš.

Tiesa konstatēja, ka Direktīvas 79/1072 7. panta 1. punkta pirmās daļas pēdējā teikumā paredzētais termiņš nav kārtības labad noteikts termiņš, proti, tāds termiņš, kura neievērošanas gadījumā neiestājas noilgums. Proti, ņemot vērā gan šīs konkrētās tiesību normas formulējumu, gan Direktīvas 79/1072 mērķi, proti, “[novērst] nesaskaņas šobrīd dalībvalstīs spēkā esošajos tiesību aktos, kas dažos gadījumos pieļauj novirzes tirdzniecības plūsmās un konkurences traucējumus”, Tiesa nosprieda, ka sešu mēnešu termiņš, kas direktīvā ir paredzēts PVN atmaksāšanas pieteikuma iesniegšanai, ir jāuzskata par noilguma termiņu (24., 28., 34. punkts un rezolutīvā daļa).

[2012. gada 25. oktobra spriedums Daimler un Widex \(C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)

Lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus tika iesniegti divās tiesvedībās, kurās attiecīgi Vācijā reģistrēta sabiedrība un Dānijā reģistrēta sabiedrība vērsās pret *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu iestāde) par tādu šīs iestādes lēmumu likumību, ar kuriem tā bija noraidījusi sabiedrību lūgumus par Zviedrijā sakarā ar preču vai pakalpojumu iegādi samaksātā PVN atmaksāšanu. Nodokļu iestāde izlēma neatmaksāt pieprasīto summu, pamatojoties uz to, ka šiem uzņēmumiem Zviedrijā ir pastāvīgs uzņēmums. Uzņēmums, kura saimnieciskās darbības vieta ir Vācijā, pārbaudīja automašīnas ziemas apstākļos izmēģinājumu kompleksos, kuri atrodas Zviedrijā, kur tam pilnībā piederēja meitasuzņēmums, kas tam nodrošināja telpas, pārbaužu veikšanai nepieciešamās trases un sniedza pakalpojumus, kas saistīti ar pārbaužu veikšanu. Minētais uzņēmums bija veicis iegādes automašīnu pārbaudes ietvaros. Šim uzņēmumam, kura saimnieciskās darbības vieta bija Dānijā, piederēja pētniecības nodaļa, kas atradās Zviedrijā. Tas arī iegādājas preces un pakalpojumus, kuri bija nepieciešami minētajā nodaļā veicamajiem

³³ Padomes Direktīva 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.).

izpētes darbiem. Neviens no šiem diviem uzņēmumiem Zviedrijā nebija veicis ar nodokli apliekamus pakārtotus darījumus, izmantojot savus tehnisko pārbaudītu un pētniecības dienistus.

Šādos apstākļos iesniedzējtiesa Tiesai tostarp jautāja, vai var uzskatīt, ka dalībvalstī reģistrētam PVN maksātājam, kurš citā dalībvalstī veic tikai tehniskas pārbaudes vai pētniecības darbu, izslēdzot jebkādas ar nodokli apliekamas darbības, šajā citā dalībvalstī pieder "pastāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana" Direktīvas 2008/9 izpratnē.

Tiesa vispirms norādīja, ka jēdziens "pastāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana" ietver divus kumulatīvus nosacījumus, kas saistīti, pirmkārt, ar "pastāvīga uzņēmuma" esamību un, otrkārt, "darījumu" veikšanu no tā (32. punkts). Lai izslēgtu tiesību uz atmaksāšanu pastāvēšanu, ir jākonstatē faktiskā pastāvīgā uzņēmuma ar nodokli apliekamu darījumu veikšana dalībvalstī, kurā iesniegts pieteikums par atmaksāšanu, nevis tikai minētā uzņēmuma spēja veikt šādas darbība (37. punkts).

Pēc tam Tiesa konstatēja, ka pamatlietās nav apstrīdēts, ka attiecīgās sabiedrības ar tehnisko pārbaudītu un pētniecības dienestu starpniecību neīstenoja ar nodokli apliekamu pakārtotu darījumus dalībvalstī, kurā iesniegts pieteikums par atmaksāšanu (38. punkts). Šādos apstākļos ir jāatzīst tiesības uz PVN atmaksāšanu, un turklāt nav vajadzības pārbaudīt, vai katrai no attiecīgajām sabiedrībām patiešām bija "pastāvīgs uzņēmums", jo abi nosacījumi, kas veido kritēriju "pastāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana", ir kumulatīvi (39. punkts). Šo interpretāciju neatspēko apstākļi, ka nodokļa maksātājam dalībvalstī, kurā tas iesniedzis pieteikumu par atmaksāšanu, pilnībā pieder meitas uzņēmums, kura mērķis ir gandrīz vienīgi sniegt dažādus pakalpojumus saistībā ar īstenotajām tehniskajām pārbaudēm (51. punkts un rezolutīvā daļa). Proti, šāds pilnībā piederošs meitasuzņēmums ir juridiska persona, kas ir neatkarīga nodokļu maksātāja (48. punkts).

2018. gada 21. marta spriedums Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)

Šajā lietā no 2004. līdz 2010. gadam Vācijā dibināta sabiedrība un divas Slovākijā dibinātas sabiedrības (turpmāk tekstā – "sabiedrības Hella") piegādāja *Volkswagen AG*, Vācijā dibinātai sabiedrībai, veidnes automašīnām paredzētu apgaismes iekārtu ražošanai. Šajā ziņā sabiedrības Hella izsniedza rēķinus, neiekļaujot PVN, jo uzskatīja, ka runa ir par "finansiālu kompensāciju", par kuru nav jāmaksā PVN. 2010. gadā sabiedrības Hella konstatēja, ka to izmantotā metode neatbilst Slovākijas tiesību aktiem. Līdz ar to tās sagatavoja rēķinus, norādot tajos PVN, kas *Volkswagen AG* ir jāmaksā par attiecīgo preču piegādēm, iesniedza papildu nodokļu deklarācijas par visiem gadiem no 2004. līdz 2010. gadam un valsts budžetā iemaksāja PVN. 2011. gada 1. jūlijā *Volkswagen AG* nosūtīja Slovākijas nodokļu iestādei pieteikumu par šīm piegādēm piemērotā PVN atmaksu.

Nodokļu iestāde daļēji apmierināja šo pieteikumu, liekot atmaksāt PVN, kas atbilst preču piegādēm, kuras veiktas 2007.–2010. gadā. Turpretī tā noraidīja pieteikumu daļā, kurā tas attiecās uz laikposmu no 2004. līdz 2006. gadam, jo bija beidzies Slovākijas tiesībās paredzētais piecu gadu noilguma termiņš. Tā šajā ziņā uzskatīja, ka tiesības uz PVN atmaksu bija radušās preču piegādes dienā. Iesniedzēja vērsās pie Tiesas ar jautājumu, vai Savienības tiesības ir interpretējamas tādējādi, ka tās nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru

tādos apstākļos, kad PVN tika iekļauts nodokļa maksātājam izrakstītajā rēķinā un tas to samaksāja vairākus gadus pēc attiecīgo preču piegādes, tiesības uz PVN atmaksu tiek atteiktas, jo minētajā tiesiskajā regulējumā paredzētais noilguma termiņš šo tiesību īstenošanai esot sācies piegādes dienā un esot beidzies pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas.

Tiesa vispirms atgādināja, ka priekšnoteikums tiesībām atskaitīt PVN ir gan materiāltiesisko prasību vai nosacījumu, gan formālo prasību vai nosacījumu ievērošana (40. punkts). Lai gan tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas dienā, kad nodoklis kļūst iekasējams, minēto tiesību īstenošana principā ir iespējama tikai, sākot no brīža, kad nodokļa maksātāja rīcībā ir rēķins (43. punkts). Nodokļa maksātājam var ļaut veikt PVN atskaitīšanu, pat ja tas nav savas tiesības īstenojis laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievēroti valstu tiesiskajos regulējumos paredzētie nosacījumi un noteikumi (45. punkts).

Tiesa konstatēja, ka tādos apstākļos kā pamatlietā *Volkswagen AG* objektīvi nebija iespējas īstenot savas tiesības uz atmaksu pirms šo sabiedrību *Hella* veiktās PVN korekcijas, jo pirms tam tai nebija rēķinu, ne arī tā zināja, ka ir jāmaksā PVN (49. punkts). Proti, tikai pēc šīs korekcijas tika izpildīti materiāltiesiskie un formālie nosacījumi, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu, un *Volkswagen AG* tādējādi varēja lūgt to atbrīvot no maksājamā vai samaksātā PVN sloga. Tādējādi, tā kā *Volkswagen AG* nebija vainojams rūpības neesamībā un tā kā nebija ļaunprātīgas izmantošanas vai krāpnieciskas vienošanās ar sabiedrībām *Hella*, nebija likumīga pamata noilguma termiņu, kas esot sācies preču piegādes dienā un saistībā ar dažiem laikposmiem esot beidzies pirms šīs korekcijas, attiecināt uz tiesībām uz PVN atmaksu (50. punkts).

Tomēr iespēja īstenot PVN atskaitīšanas tiesības bez ierobežojuma laikā, Tiesas ieskatā, būtu pretēji tiesiskās noteiktības principam (46. punkts). Termiņš ir vienādi piemērojams gan līdzīgām tiesībām nodokļu jomā, kas ir pamatotas ar valsts tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kuras ir pamatotas ar Savienības tiesībām, un tas PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (47. punkts). Turklāt dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, taču šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šādu mērķu sasniegšanai, un tie nedrīkst tikt izmantoti tādā veidā, ka tie sistemātiski apdraud PVN neitralitāti (48. punkts).

* * *

Spriedumi šajā pārskatā ir indeksēti judikatūras katalogā pozīcijās xxx.