

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2021. gada 1. j?lij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – Nodok?u rev?zija – Pakalpojumu sniegšana m?kslinieciska a?enta darb?bas ietvaros – Ar PVN apliekamie pakalpojumi – Nodok?u administr?cijai nedeklar?ti dar?jumi, par kuriem nav sagatavots r??ins – Kr?pšana – Ien?kuma nodok?a b?zes atjaunošana – PVN neitralit?tes princips – PVN iek?aušana atjaunotaj? nodok?a b?z?

Liet? C?521/19

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijas Augst? tiesa, Sp?nija) iesniedza ar 2019. gada 19. j?nija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2019. gada 8. j?lij?, tiesved?b?

CB

pret

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši N. V?ls [*N. Wahl*] (referents), F. Biltšens [*F. Biltgen*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], J. Pasers [*J. Passer*],

?ener?ladvok?ts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- CB v?rd? – *C. Gómez Docampo, abogada,*
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – *S. Jiménez García, p?rst?vis,*
- It?lijas vald?bas v?rd? – *G. Palmieri, p?rst?ve, kurai pal?dz G. Galluzzo, avvocato dello Stato,*
- Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Lozano Palacios un J. Jokubauskait?, p?rst?ves,*

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2021. gada 4. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 73. un 78. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *CB* un *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (Galīcijas Reģionālā nodokļu pārskatīšanas iestāde, Spānija) par maksāšanas paziņojumiem un sodiem, kas tai tika uzlikti saistībā ar nodokļu uzdevumu par fizisko personu ienākuma nodokli par 2010.–2012. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 7. apsvērumā ir noteikts:

“Pat ja kopējā [pievienotās vērtības nodokļa (PVN)] sistēmā pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas vietas garuma.”

4 Šīs direktīvas 1. pants ir noteikts:

“1. Ar šo direktīvu izveido kopējā [PVN] sistēmu.

2. Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamās likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

Kopējā PVN sistēmā piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

5 Minētās direktīvas 73. panta formulējums ir šāds:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

6 Šīs pašas direktīvas 78. pants ir paredzēts:

“Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakojšanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja.

Piemērojot pirmās daļas b) punktu, dalībvalstis var par papildu izdevumiem uzskatīt izdevumus, par kuriem pastāv atsevišķa vienošanās.”

7 Direktīvas 2006/112 178. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 193. pantu PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar šīs direktīvas 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.

9 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 220. panta 1. punktu:

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

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

[..]

5) jebkuriem maksājumiem, ko viņš saņem no cita nodokļa maksātāja vai juridiskās personas, kas nav nodokļa maksātāja, pirms ir pabeigta pakalpojumu sniegšana.”

10 Saskaņā ar šīs direktīvas 226. pantu:

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

[..]

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

7) datums, kad piegādētas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana, vai datums, kad saskaņā ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirmā iemaksa kontā, ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma;

8) summa, kurai izliek nodokli vai piemēro atbrīvojumu, vienības cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja tās nav iekļautas vienības cenā;

9) piemērotā PVN likme;

10) maksājamo PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro pašu kārtoību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..].”

11 Šīs pašas direktīvas 273. pants ir noteikts:

“Daļēbvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi [precīzi] iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes

darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šārosjot robežas.

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

Spēnijas tiesību normas

12. Saskaņā ar 1992. gada 28. novembra *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Likums 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli; 1992. gada 29. decembra *BOE* Nr. 312, 44247. lpp.) 78. panta 1. punktu:

“Nodokļa bāze ir kopējā summa, ko saņēmējs vai trešās personas ir samaksājuši kā atlīdzību par darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli.”

13. Likuma 37/1992 88. pants “Nodokļa pārnešana” ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji visu nodokļa summu pārnēs uz tiem, kuru labā ir veikts ar nodokli apliekams darījums, un tiem ir pienākums to maksāt gadījumā, ja pārnešana atbilst šajā likumā noteiktajam, neatkarīgi no pušu starpā noslēgtajos līgumos paredzētajiem noteikumiem. Ir jāuzskata, ka nodokļa maksātāji, kas veic ar nodokli apliekamu un no nodokļa neatbrīvotu preču piegādi un sniedz pakalpojumu publiskām iestādēm, savos finansējuma priekšlikumos, lai arī tie ir izteikti mutvārdo, ir iekļauti [PVN], kas tomēr attiecīgā gadījumā ir jāpārnēs kā neatkarīga daļa, un, ja attiecīgā gadījumā tas tiek pārnests, iekasēšanai iesniegtajos dokumentos nolikto summu nepaliekina pārnests nodokļa daļā.

2. Nodokli pārnēs, izsniedzot rīcību atbilstoši tiesiskajai regulājumā paredzētajiem nosacījumiem un prasībām. Šajā nolūkā pārnesto summu norāda atsevišķi no nodokļa bāzes, tostarp, ja cenas ir noteiktas administratīvā veidā, norādot piemēroto nodokļa likmi. Iepriekšjos punktus paredzētos noteikumus nepiemēro tiesiskajai regulājumā noteiktajiem darījumiem.

3. Nodokli pārnēs attiecīgā rīcībā izrakstēšanas un izsnieģšanas brīdā.

4. Tiesības uz pārnešanu tiek zaudētas pēc viena gada no dienas, kad ir iestājies nodokļa iekasējamības gadījums.

5. Ar [PVN] apliekamā darījuma saņēmējam nav pienākuma maksāt pārnesto nodokli, pirms ir iestājies minētā nodokļa iekasējamības gadījums.

6. Strīdus, kas var rasties saistībā ar nodokļa pārnešanu gan attiecībā uz tās pamatotību, gan tās apjomu, uzskata par strīdiem nodokļa jomā, par tiem ceļot attiecīgās administratīvās prasības.”

14. Šis likuma 89. pants “Pārnests nodokļa koriģēšana” ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji koriģē pārnesto nodokli, ja tas nav noteikts pareizi vai ja rodas apstākļi, kuros saskaņā ar šis likuma 80. panta noteikumiem ir jāgroza nodokļa bāze. Koriģēšanu veic tad, kad tiek konstatēti nodokļa nepareizas noteikšanas iemesli vai rodas citi apstākļi, kas ir minēti iepriekšējā punktā, ar nosacījumu, ka nav pagājuši četri gadi no brīža, kad par attiecīgo darījumu bija iekasējams nodoklis vai attiecīgā gadījumā radās apstākļi, uz kuriem ir atsauce minētajā 80. pantā.

2. Iepriekš?j? punkta noteikumus piem?ro ar? gad?jum?, ja nek?da summa nav p?rnesta, bet saist?b? ar dar?jumu ir izsniegts r??ins.

3. Neatkar?gi no iepriekš?jos punktos paredz?tajiem noteikumiem p?rnesto nodokli nekori?? š?dos gad?jumos:

1) ja kori??šana nav pamatota ar iemesliem, kas ir paredz?ti š? likuma 80. pant?, ja t? ietver p?rnesto summu palielin?jumu un dar?jumu sa??m?ji nedarbojas k? uz??m?ji vai profesion??i, iz?emot gad?jumus, kad nodok?a likmes tiek palielin?tas saska?? ar tiesisko regul?jumu, atbilstoši kuram kori??šanu var veikt m?nes?, kad st?jas sp?k? jaunas nodok?a likmes, vai n?kamaj? m?nes?;

2) ja nodok?u iest?de attiec?gos maks?šanas pazi?ojumos nor?da liel?kas iekas?jam?s un nep?rnest?s nodok?a summas nek? t?s, kuras ir deklar?jis nodok?a maks?t?js, un ar objekt?vas inform?cijas pal?dz?bu pier?da, ka min?tais nodok?a maks?t?js ir piedal?jies kr?pšan?, vai to, ka viš? ir zin?jis vai, apliecinot pien?c?gu r?p?bu, vi?am bija j?zina, ka ir veikts ar kr?pšanu saist?ts dar?jums.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

15 CB ir pašnodarbin?ta persona, kas veic ar PVN apliekamu m?kslinieciska a?enta darb?bu. Šaj? ietvar? tas sniedza pakalpojumu *Lito* grupai – uz??mumu grupai, kas ir atbild?ga par infrastrukt?ru un or?estru p?rvald?bu saist?b? ar aizbild?u sv?tkiem un ciematu sv?tkiem Galisij? (Sp?nija). Konkr?ti, CB sazin?j?s ar sv?tku komitej?m – neform?l?m iedz?vot?ju grup?m, kas atbild par šo sv?tku pas?kumu organiz?šanu, – un *Lito* grupas v?rd? vienoj?s par or?estru uzst?šanas.

16 Maks?jumi šaj? sakar? no sv?tku komitej?m *Lito* grupai tika veikti skaidr? naud?, un par tiem netika nedz izrakst?ti r??ini, nedz veikta uzskait? gr?matved?b?. L?dz ar to ne uz??mumu ien?kuma nodoklis, ne PVN netika deklar?ti nodok?u iest?dei.

17 Savuk?rt CB sa??ma 10 % no *Lito* grupas ie??mumiem. Maks?jumi par labu vi?am ar? tika veikti skaidr? naud?, tie netika deklar?ti, un par tiem netika izrakst?ts neviens r??ins. CB neveica nek?du gr?matved?bas vai ofici?lu uzskaiti, neizsniedza un nesa??ma r??inus un l?dz ar to ar? neiesniedza PVN deklar?ciju.

18 P?c CB nodok?u situ?cijas p?rbaudes nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka summas, ko tas bija sa??mis k? atl?dz?bu par t? starpniec?bas darb?b?m *Lito* grupai, proti, 64 414,90 EUR par 2010. gadu, 67 565,40 EUR par 2011. gadu un 60 692,50 EUR par 2012. gadu, neietver PVN un ka t?d?? ien?kuma nodok?a b?ze par šiem gadiem ir j?nosaka, ?emot v?r? visas š?s summas. Par atbilstošajiem uzr??iniem tika izsniegts ien?kuma nodok?a maks?šanas pazi?ojums par 2010.–2012. gadu, un CB tika uzlikti sodi; viš? ar s?dz?bu apstr?d?ja nodok?u administr?cijas aktus, ar kuriem tika uzdots veikt šo samaksu, un t?s piem?rotos sodus.

19 Galisijas Re?ion?l? nodok?u p?rs?dz?bas iest?de noraid?ja CB s?dz?bu, un viš? š?s iest?des l?mumu p?rs?dz?ja iesniedz?jties?.

20 Šaj? zi?? CB apgalvo, ka PVN *a posteriori* piem?rošana summ?m, kuras nodok?u administr?cija ir atzinusi par ien?kumiem, ir pretrun? *Tribunal Supremo* (Augst?k? tiesa, Sp?nija) judikat?rai, k? ar? Tiesas judikat?rai, saska?? ar kuru, ja š? administr?cija atkl?j dar?jumus, par kuriem princip? ir j?maks? PVN, bet kuri nav deklar?ti un par kuriem nav izrakst?ts r??ins, PVN ir j?uzskata par iek?autu cen?, par kuru ir vienojuš?s šo dar?jumu puses.

21 T?d?j?di CB uzskata, ka, t? k? saska?? ar Sp?nijas ties?b?m vi?am nav iesp?jas piepras?t atmaks?t PVN, ko vi?š nav var?jis p?rnest t?das savas r?c?bas d??, kas veido nodok?u maks?šanas pien?kuma p?rk?pumu, ir j?uzskata, ka vi?a sniegto pakalpojumu cen? ir iek?auts PVN.

22 Iesniedz?jtiesa nor?da – lai atrisin?tu str?du pamatliet?, tai ir j?noskaidro, vai Likums 37/1992, k? to ir interpret?jusi *Tribunal Supremo* (Augst?k? tiesa), atbilst Savien?bas ties?b?m, cikt?l taj? ir paredz?ts, ka tad, ja saimniecisk?s darb?bas subjekti br?vpr?t?gi un saska?oti veic darb?bas, par kur?m tiek veikti skaidras naudas maks?jumi bez r??ina un bez PVN deklar?cijas, š?di maks?jumi ir j?uzskata par t?diem, kas ietver PVN.

23 Š?dos apst?k?os *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijas Augst? tiesa, Sp?nija) ir aptur?jusi tiesved?bu un uzdevusi Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai, ?emot v?r? neitralit?tes, kr?pšanas nodok?u jom? un ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma un konkurences izkrop?ojuma aizlieguma principus, [Direkt?vas 2006/112] 73. un 78. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums un judikat?ra, kur? tas tiek interpret?ts, saska?? ar kuru gad?jumos, kad nodok?u iest?de konstat? sl?ptus un ar [PVN] apliekamus dar?jumus, par kuriem nav izsniegti r??ini, ir j?uzskata, ka [PVN] ir iek?auts par min?tajiem dar?jumiem pušu nol?gtaj? cen??

Vai t?d?? kr?pšanas gad?jumos, kuros dar?jums no nodok?u iest?des tika sl?pts, var uzskat?t – k? to var secin?t no Eiropas Savien?bas Tiesas spriedumiem, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614), 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova* (C?576/15, EU:C:2016:740), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161) –, ka samaks?taj?s un sa?emtaj?s summ?s PVN nav iek?auts, lai veiktu attiec?gu apr??inu un uzliktu atbilstošu sodu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

24 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut? Tiesai par to, k?, it ?paši – ?emot v?r? neitralit?tes principu, ir j?interpret? Direkt?vas 2006/112 73. un 78. pants par dar?juma nodok?a b?zes noteikšanu starp PVN maks?t?jiem, ja tie kr?pšanas rezult?t? nodok?u administr?cijai nav ne nor?d?juši dar?juma esam?bu, ne ar? izrakst?juši r??inus, ne ar? tiešo nodok?u deklar?cij? nor?da ie??mumus, kas g?ti saist?b? ar šo dar?jumu. Iesniedz?jtiesa jaut?, vai š?dos apst?k?os p?rskait?t?s un sa?emt?s summas ir j?uzskata par t?d?m, kas jau ietver vai neietver PVN.

25 Vispirms ir j?uzsver, ka, lai gan c??a pret kr?pšanu, izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas un iesp?jami ?aunpr?t?ga izmantošana ir Direkt?v? 2006/112 atz?ts un veicin?ts m?r?is (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra), nodok?a b?zes noteikšana attiec?b? uz dar?jumu starp nodok?a maks?t?jiem š?s direkt?vas 73. un 78. panta izpratn? nav starp tiem dal?bvalsts r?c?b? esošajiem instrumentiem min?t?s direkt?vas 273. panta izpratn? š? m?r?a sasniegšanai t?d?j?di, ka t?s kr?pšanas gad?jum? var?tu izmantot cit?du š?s ties?bu normas interpret?ciju nek? t?, kas b?tu j?pie?em, ja neb?tu nodok?u maks?t?ju kr?pniecisk?s r?c?bas.

26 K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 29. punkt?, iesniedz?jtiesas uzdotais jaut?jums

ir j?nodala no jaut?juma par to, vai attiec?gaj?m person?m ir j?uzliek sods par PVN kop?j? meh?nisma noteikumu p?rk?pumu.

27 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Savien?bas likumdev?js neatkar?gi no sankcij?m, ko dal?bvalstis ir noteikušas, lai sod?tu par prettiesisku un – it ?paši – kr?pniecisku r?c?bu nodok?u jom?, pats ir r?kojies t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?ji, kuri nav iev?rojuši Direkt?vas 2006/112 pamatnoteikumus, it ?paši r??inu izrakst?šanas jom?, uz?emas savas r?c?bas sekas t?d?j?di, ka tiem nav iesp?jas atskait?t PVN, tostarp tad, ja p?c nodok?u p?rbaudes dar?jumi, par kuriem nav izrakst?ti r??ini, ar atpaka?ejošu sp?ku ir apliekami ar PVN.

28 T?d?j?di saska?? ar past?v?go judikat?ru – lai gan nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas tiem ir j?maks? vai kas jau iepriekš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem ieviest?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincipi, lai piln?b? atbr?votu uz??m?ju no PVN sloga, kas tam j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu, un l?dz ar to garant?tu visu saimniecisko darb?bu aplikšanas ar nodok?iem neitralit?ti neatkar?gi no šo dar?jumu m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?tie dar?jumi princip? ir apliekami ar PVN, atbilstoši Direkt?vas 2006/112 178. panta a) punktam šo ties?bu izmantošana princip? ir iesp?jama tikai no br?ža, kad nodok?a maks?t?ja r?c?b? ir r??ins (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 37., 38., 42. un 43. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

29 K? to apstiprina iesniedz?jtiesa, no pamatliet? apl?kotajiem valsts ties?bu aktiem, proti, Likuma 37/1992 88. panta 2. punkta un 89. panta 3. punkta 2) apakšpunkta, izriet – tas, ka nodok?a maks?t?js nevar atskait?t PVN summu, kura ir j?maks? par nodok?u administr?cijai nedeklar?to dar?jumu un par kuru nav izrakst?ts r??ins, šaj? gad?jum? attiecas uz pras?t?ju pamatliet?, neskarot nodok?u sankcijas, kas tam ir vai var?tu tikt piem?rotas.

30 T?d?j?di attiec?b? uz dar?jumu nodok?a b?zes noteikšanu starp nodok?a maks?t?jiem, proti, posm? pirms tam, kad galapat?r?t?js ir samaks?jis PVN, pakalpojumu sniedz?jam – šaj? gad?jum? pras?t?jam pamatliet? – b?tu bijis pakalpojumu sa??m?jam – šaj? gad?jum? *Lito* grupai – j?izraksta r??ins ar PVN un j?deklar? šis PVN nodok?u administr?cijai; tas vi?am b?tu devis ties?bas atskait?t PVN, kurš tam bija j?maks? par vis?m sav?m prec?m un pakalpojumiem. Tom? pras?t?ja pamatliet? kr?pšanas d?? Likuma 37/1992 89. panta 3. punkta 2) apakšpunkta noteikumi nepie?auj nek?du iesp?ju kori??t PVN un t?tad ar? ?stenot attiec?g?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

31 Ta?u tas, ka nodok?a maks?t?ji nav iev?rojuši Direkt?vas 2006/112 220. pant? paredz?to r??inu izrakst?šanas pien?kumu un l?dz ar to š?s direkt?vas 226. panta 6.–10. punkt? ietvert?s oblig?t?s nor?des, b?t?b? nav š??rslis min?t?s direkt?vas pamatprincipam, kurš atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai ir – PVN sist?mas m?r?is ir aplikt ar nodokli vien?gi gal?go pat?r?t?ju (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in*, C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

32 Turkl?t, pat ja nodok?u p?rbaudes ietvaros attiec?g?s valsts administr?cijas veikt?s p?rbaudes ir v?rstas uz to, lai atjaunotu situ?ciju, k?da b?tu bijusi, nepast?vot p?rk?pumiem un *a fortiori* – kr?pšanai, un ja š? administr?cija, izmantojot daž?das metodes, cenšas rekonstru?t sl?ptos dar?jumus un no tiem g?tos sl?ptos ien?kumus, tom?r ir j?nor?da, ka š?s metodes nevar pretend?t uz piln?gu uzticam?bu, jo paties?b? t?s ir paredz?tas, lai ieg?tu p?c iesp?jas ticam?ku un paties?ku rezult?tu, izmantojot nodok?u p?rbaudes laik? g?tos materi?ltiesiskos elementus.

33 Š?dos apst?k?os nodok?a b?ze, k?da t? ir defin?ta Direkt?vas 2006/112 73. un 78. pant?, proti, atl?dz?ba, subjekt?va v?rt?ba, ko faktiski ir sa??mis nodok?a maks?t?js un kas neietver

PVN, ja attiecīgā valsts nodokļu administrācija to ir atjaunojusi *a posteriori*, jo rīcinā nav norādīts PVN vai nav izrakstīti rīcīns, neatkarīgi no tā, vai šie trūkumi ir vai nav krāpnieciska nodoma rezultāti, ir jāsaprot, ņemot vērā šo nenovērstāmo neskaidrības robežu.

34 Tādā gadījumā darījuma rezultāti, ko PVN maksātāji ir slēpuši no nodokļu administrācijas, lai gan tiem būtu bijis jāizraksta rīcīns saskaņā ar Direktīvas 2006/112 220. pantu, kurā ir minētas šīs direktīvas 226. pantā prasītās norādes, un kas šai iestādei ir jāpaziņo, ir jāuzskata par tādām, kas ietver PVN, kurš bija jāmaksā par minēto darījumu – kā tas ir pamatlietā, kad attiecīgā valsts nodokļu administrācija to ir atjaunojusi tiešo nodokļu pārbaudes ietvaros.

35 Savukārt citādi būtu šajā lietā gadījumā, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka šis sprieduma 30. punktā minētās pārbaudes beigās saskaņā ar piemērojamām valsts tiesībām ir iespējams koriģēt PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *Tulic* un *Plavo*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 37. punkts).

36 Jebkāda cita interpretācija būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, un ar to nodokļa sloga daļi tiktu pārnestas uz nodokļa maksātāju, lai gan saskaņā ar šo sprieduma 28. un 31. punktu atgādināto judikatūru PVN ir jāmaksā tikai galapatērētājam.

37 Šis risinājums nav pretrunā ar judikatūrai, kas ir atspoguļota spriedumos, 2016. gada 28. jūlijā, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), jo, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumā 33. punktā, Tiesa tajos nav spriedusi par jautājumu, vai krāpšanas gadījumā nodokļu administrācijas atgātināto ienākumu summu iekārt PVN vai ne, ja slēptie darījumi, kas bijuši pamatā šiem ienākumiem, ir pakārti PVN un par tiem bija jāizraksta rīcīns un jādeklarē PVN.

38 Jāpiebilst, ka PVN neitralitātes principa ieviešana nav pretrunā dalībvalstu rīcībā esošajai iespējai nolikt apkārt krāpšanu nodokļu jomā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu noteikt sankcijas un, plašāk, minētajām valstīm uzliktajam pienākumam saskaņā ar LESD 325. panta 1. un 2. punktu cīņties pret nelikumīgu rīcību, kas apdraud Eiropas Savienības finanšu intereses, ar iedarbīgiem un atturošiem pasākumiem, kā arī veikt tādus pašus pasākumus krāpšanas, kas apdraud to finanšu intereses, apkarošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, *M.A.S.* un *M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 30. punkts). Par tādām krāpšanu kā pamatlietā aplūkotā ir jānosoda šādu sankciju ietvaros, nevis nosakot nodokļa bāzi Direktīvas 2006/112 73. un 78. panta izpratnē.

39 ņemot vērā šos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112, it īpaši tās 73. un 78. pants, lasot tos kopā ar PVN neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja PVN maksātāji krāpnieciski deklarē par tiešajiem nodokļiem nav nedz norādījuši nodokļu administrācijai darījuma esamību, nedz izrakstījuši rīcīnu, nedz arī norādījuši iezīmumus, kas gūti saistībā ar šo darījumu, šādas deklarācijas pārbaudes ietvaros attiecīgās nodokļu administrācijas atjaunotās ienākumu summas, kuras konkrētajā darījumā ir izmaksātas un saņemtas, ir jāuzskata par cenu ar PVN, ja vien atbilstoši valsts tiesībām nodokļa maksātājiem nav bijusi iespēja veikt konkrētā PVN vērtību pārvešanu un atskaitēšanu, neraugoties uz krāpšanu.

Par tiesāšanas izdevumiem

40 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, it ?paši t?s 73. un 78. pants, lasot tos kop? ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) neitralit?tes principu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, ja PVN maks?t?ji kr?pjoties deklar?cij? par tiešajiem nodok?iem nav nedz nor?d?juši nodok?u administr?cijai dar?juma esam?bu, nedz izrakst?juši r??inu, nedz ar? nor?d?juši ie??mumus, kas g?ti saist?b? ar šo dar?jumu, š?das deklar?cijas p?rbaudes ietvaros attiec?g?s nodok?u administr?cijas atjaunot?s ien?kumu summas, kuras konkr?taj? dar?jum? ir izmaks?tas un sa?emtas, ir j?uzskata par cenu ar PVN, ja vien atbilstoši valsts ties?b?m nodok?a maks?t?jiem nav bijusi iesp?ja veikt konkr?t? PVN v?l?ku p?rnešanu un atskait?šanu, neraugoties uz kr?pšanu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – sp??u.