

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 18. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 314. pants – Peļņas daļas režīms – Piemērošanas nosacījumi – Valsts nodokļu iestāžu atteikums ņemt nodokļa maksātājam piemērot peļņas daļas režīmu – Norēķināto gan par to, ka piegādātājs ir piemērojis peļņas daļas režīmu, gan par atbrīvojumu no PVN – Piegādātāja veikta peļņas daļas režīma nepiemērošana piegādātājam – Norēķināto, kas rada aizdomas par nelikumību vai krāpšanu saistībā ar piegādātājam

Lieta C-624/15

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viņņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2015. gada 2. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 23. novembrī, tiesvedībā

“*Litdana*” UAB

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

piedaloties

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*] (referenti) un K. Jirīme [*K. Jürimäe*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 11. janvāra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- “*Litdana*” UAB vārdā – *P. Gruodis*, advokāts,
- Lietuvas valdības vārdā – *K. Dieninis*, *D. Stepanienė* un *D. Kriaušėnas*, pārstāvji,
- Kipras valdības vārdā – *K. K. Kleanthous* un *E. Symeonidou*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

Ēmot vār? p?c Ēener?ladvok?ta uzklauš?šanas pieĒemto l?mumu izskat?t lietu bez Ēener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2010. gada 13. j?lija Direkt?vu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), 226. panta 11. un 14. punktu un 314. panta a) un d) punktu.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp “*Litdana*” UAB un *Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas pak?aut?b? esoš? Valsts nodok?u inspekcija, turpm?k tekst? – “Valsts nodok?u inspekcija”) par š?s iest?des atteikumu pieš?irt pras?t?jai ties?bas piem?rot pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?mu, apr??inot pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN) par lietotu automaš?nu, kas ieg?d?tas no D?nijas uz??muma, p?rdošanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas preambulas 51. apsv?rum? ir noteikts:

“Ir lietder?gi pieĒemt Kopienas nodok?a sist?mu, kas piem?rojama lietot?m prec?m, m?kslas darbiem, senliet?m un kolekciju priekšmetiem, lai izvair?tos no nodok?u dubult?s uzlikšanas un konkurences izkrop?ojumiem attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem.”

4 Atbilstoši š?s direkt?vas 226. pantam:

“Neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos Ēpašos noteikumus, saska?? ar 220. un 221. pantu izsniegtos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti j?nor?da š?das zi?as:

[..]

11) ja past?v atbr?vojums – atsauce uz š?s direkt?vas attiec?go noteikumu, attiec?go valsts noteikumu vai jebkuru citu noteikumu par to, ka attiec?g? pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir atbr?vota no nodok?a;

[..]

14) ja piem?ro k?du no Ēpašajiem rež?miem, kas piem?rojami lietot?m prec?m, m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m – attiec?gi, atsauce “pe??as da?as rež?ms lietot?m prec?m”, “pe??as da?as rež?ms m?kslas darbiem” vai “pe??as da?as rež?ms kolekciju priekšmetiem un senliet?m”;

[..].”

5 Min?t?s direkt?vas 313. panta 1. punkts ir noteikts:

“Attiec?b? uz lietotu pre?u, m?kslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu pieg?d?m, ko [veic] tirgot?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji, dal?bvalstis saska?? ar š?s apakšieda?as nosac?jumiem

piem?ro ?pašu rež?mu, lai uzliktu nodokli pe??ai, ko guvis tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js.”

6 Š?s pašas direkt?vas 314. pant? ir paredz?ts:

“Pe??as da?as rež?ms attiecas uz t?d?m pre?u pieg?d?m, ko veic tirgot?js, kas tirgo lietotas preces, m?kslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja š?s preces Kopienas robež?s tam pieg?d?jusi k?da no turpm?k nor?d?taj?m person?m:

a) persona, kas nav nodok?a maks?t?ja;

b) cits nodok?a maks?t?js, cikt?l š? cita nodok?a maks?t?ja pre?u pieg?des ir atbr?votas no nodok?a saska?? ar 136. pantu;

c) cits nodok?a maks?t?js, cikt?l uz š? cita nodok?a maks?t?ja veikt?m pre?u pieg?d?m attiecas atbr?vojums maziem uz??mumiem, kas paredz?ts 282. l?dz 292. pant?, un cikt?l š?s pieg?des attiecas uz kapit?lieguld?jumu prec?m;

d) cits tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js [uzpirc?js – nodok?a maks?t?js], cikt?l š? cita tirgot?ja [uzpirc?ja] pre?u pieg?d?m saska?? ar šo pe??as da?as rež?mu piem?rots PVN.”

7 Atbilstoši PVN direkt?vas 315. pantam:

“Summa, par ko, pieg?d?jot preces, maks?jams nodoklis, k? min?ts 314. pant?, ir pe??as da?a, ko ieguvis tirgot?js, kurš ir nodok?a maks?t?js, atskaitot PVN, kas attiecas uz pe??as da?u.

Š? tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, pe??as da?a ir l?dzv?rt?ga starp?bai starp p?rdošanas cenu, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, iekas?jis par prec?m, un iepirkuma cenu.”

8 PVN direkt?vas 323. pant? ir noteikts:

“Nodok?a maks?t?ji no PVN, par kura nomaksu tie ir atbild?gi, nedr?kst atskait?t maks?jamo vai samaks?to PVN par prec?m, ko tiem pieg?d?jis vai pieg?d?s tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, cikt?l uz šo pre?u pieg?di, ko veic tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, attiecas pe??as da?as rež?ms.”

9 Š?s direkt?vas 325. pant? ir noteikts:

“Tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, paša izsniegtos r??inos nevar atseviš?i nor?d?t PVN par to pre?u pieg?d?m, kam viš? piem?ro pe??as da?as rež?mu.”

Lietuvas ties?bas

10 2002. gada 5. marta *Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas no IX?751* (Lietuvas Republikas Likums Nr. IX?751 par pievienot?s v?rt?bas nodokli; *Žin.*, 2002, Nr. 35?1271), t? redakcij?, kas piem?rojama lietas faktiem (turpm?k tekst? – “Likums par PVN”), 106. pant? ir noteikts:

“1. PVN maks?t?js, kurš pieg?d? lietotas preces, m?kslas darbus, kolekciju priekšmetus un/vai senlietas, k? tas defin?ts šaj? pant?, apr??ina PVN par pieg?d?taj?m lietotaj?m prec?m, m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m saska?? ar šaj? sada?? min?tajiem s?ki izstr?d?tajiem noteikumiem. Š?s sada?as noteikumi ir piem?rojami PVN maks?t?jiem, kuri, veicot saimniecisko darb?bu, past?v?gi nodarbojas ar lietotu pre?u, m?kslas darbu, kolekciju priekšmetu un/vai senlietu pieg?d?m. Ja PVN maks?t?js pieg?d? savus paša lietotus materi?los pamatl?dzek?us, tad tiek uzskat?ts, ka attiec?b? uz š?diem dar?jumiem viš? atbilst š? punkta

pras?b?m par past?v?gu nodarbošanos ar lietotu pre?u pieg?d?m.

2. Ja PVN maks?t?js pieg?d? lietotas preces, m?kslas darbus, kolekciju priekšmetus un/vai senlietas, kas ieg?d?tas Eiropas Savien?bas teritorij? bez PVN, tad š?s sada?as noteikumus piem?ro lietot?m prec?m, m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un/vai senliet?m, kuru ieg?dei tīcis piem?rots šis ?pašais rež?ms, vai lietotiem transportlīdzekļiem, kuru ieg?dei tikuši piem?roti nos?t?t?jas dal?bvalsts ?pašie p?rejas noteikumi par lietotiem transportlīdzekļiem, kas tiek piem?roti šaj? dal?bvalst?. [..]”

11 Likuma par PVN 107. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1. Pieg?d?jot [Likuma par PVN] 106. panta 2. punkts min?t?s preces, ar nodokli apliekam? summa ir tirgot?ja pe??as da?a, kas apr??in?ta š? panta 2. punkt? noteiktaj? veid?.

2. P?rdev?ja pe??as da?a tiek apr??in?ta k? starp?ba starp p?rdev?ja sa?emto vai sa?emamo atlīdz?bu (iz?emot pašu PVN) par pieg?d?taj?m prec?m un summu (ieskaitot PVN), k?du tas ir samaks?jis vai k?da tam j?samaks? pieg?d?t?jam, ieg?d?joties min?t?s preces. Ja tiek pieg?d?tas PVN maks?t?ja ievest?s preces, tad papildus j?at?em par š?m prec?m iekas?to ievedmuitas nodevu, ievedmuitas nodok?u un ievedmuitas PVN summa.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 Pras?t?ja past?v?gi nodarbojas ar lietotu automaš?nu p?rdošanu. Laik? no 2012. gada 1. janv?ra līdz 2012. gada 30. oktobrim t? no D?nijas uz??muma *Handicare Auto A/S* ieg?d?js lietotas automaš?nas, kuras t? t?l?k p?rdeva fizisk?m un juridisk?m person?m. Visos r??inos par lietotaj?m automaš?n?m bija ietverta atsauce uz D?nijas likuma par PVN 69.–71. pantu un turkl?t nor?d?ts, ka š?s p?rdot?s automaš?nas ir atbr?votas no PVN. P?rdodot automaš?nas, *Litdana* attiec?gaj?m automaš?n?m piem?roja Likuma par PVN 106. panta 2. punkt? paredz?to pe??as da?as rež?mu.

13 *Klaip?dos apskrities valstybin? mokesi? inspekcija* (Klaip?das apri??a Valsts nodok?u inspekcija, turpm?k tekst? – “re?ionāl? nodok?u inspekcija”) veica nodok?u p?rbaudi attiec?b? uz *Litdana* par PVN apr??inu par laikposmu no 2012. gada 1. janv?ra līdz 2012. gada 30. oktobrim. Par šo p?rbaudi tika sast?d?ts ar 2014. gada 28. aprīli dat?ts p?rbaudes zi?ojums, kur? re?ionāl? nodok?u inspekcija konstat?ja, ka *Litdana* ir nepamatoti piem?rojusi pe??as da?as rež?mu 25 lietot?m automaš?n?m, kuras t? bija ieg?d?jusies no *Handicare Auto* un p?rdevusi t?l?k fizisk?m un juridisk?m person?m, jo šīs p?d?jais min?tais uz??mums p?rdotaj?m automaš?n?m nebija piem?rojis pe??as da?as rež?mu. T?d?j?di re?ionāl? nodok?u inspekcija piepras?ja *Litdana* samaks?t PVN EUR 15 745,48 apm?r?.

14 2014. gada 23. j?nij? re?ionāl? nodok?u inspekcija apstiprin?ja p?rbaudes zi?ojumu un uzdeva *Litdana* samaks?t PVN EUR 15 745,48 apm?r? un PVN nokav?juma procentus EUR 3141,76 apm?r?, k? ar? naudas sodu EUR 1574,66 apm?r?. Ar 2014. gada 21. augusta lēmumu Valsts nodok?u inspekcija apstiprin?ja šo lēmumu.

15 *Litdana* iesniedza s?dz?bu *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s* (Lietuvas Republikas vald?bas pak?aut?b? esoš? Nodok?u str?du komisija, turpm?k tekst? – “Nodok?u str?du komisija”), l?dzot atcelt re?ionāl?s nodok?u inspekcijas un Valsts nodok?u inspekcijas lēmumus.

16 Ar 2014. gada 31. oktobra lēmumu Nodok?u str?du komisija apstiprin?ja Valsts nodok?u inspekcijas lēmumu, bet atbr?voja *Litdana* no PVN nokav?juma procentu samaksas.

17 *Litdana* šos daž?dos l?mumus p?rs?dz?ja *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Vi??as Administrat?v? apgabaltiesa, Lietuva).

18 Iesniedz?jtiesa preciz?, ka Lietuvas nodok?u iest?des *Litdana* ir liegušas ties?bas piem?rot pe??as da?as rež?mu, ?emot v?r? vien?gi D?nijas nodok?u administr?cijas sniegto inform?ciju, saska?? ar kuru *Handicare Auto* attiec?go automaš?nu pieg?d?m nebija piem?rojis pe??as da?as rež?mu. Š?di r?kodam?s, pirmk?rt, Valsts nodok?u inspekcija nav ??musi v?r?, ka *Handicare Auto* izsniegtajos r??inos bija ietverta atsauce uz D?nijas likuma par PVN 69.–71. pantu, un, otrk?rt, Nodok?u str?du komisija ir uzskat?jusi, ka *Litdana*, r?kojoties r?p?gi, b?tu bijis j?v?ršas *Handicare Auto*, lai ieg?tu apstiprin?jumu par to, ka š?s automaš?nas tika p?rdotas saska?? ar pe??as da?as rež?mu, vai j?l?dz D?nijas nodok?u administr?cijai sniegt inform?ciju par to, vai šis uz??mums bija sniedzis PVN inform?cijas apmai?as sist?mas (VIES) elektroniskaj? datu b?z? inform?ciju par attiec?go pre?u pieg?di.

19 T?d?j?di jaut?jums, kurš rodas iesniedz?jtiesai, ir par to, vai nodok?a maks?t?jam, kurš ir sa??mis r??inu, kur? ir ietvertas nor?des gan par pe??as da?as rež?mu, gan par atbr?vojumu no PVN, ir ties?bas piem?rot min?to PVN direkt?vas 314. pant? paredz?to rež?mu, neraugoties uz to, ka no v?l?kas nodok?u iest?žu veiktas p?rbaudes izriet, ka attiec?g?s preces pieg?d?jušais tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, šo rež?mu nebija piem?rojis.

20 Š?dos apst?k?os *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Vi??as Administrat?v? apgabaltiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai saska?? ar [PVN] direkt?vas 314. panta a) punktu un 226. panta 11. punktu un š?s direkt?vas 314. panta d) punktu un 226. panta 14. punktu tiek pie?auti ar šiem noteikumiem pamatoti valsts ties?bu akti un/vai valsts prakse, kas ne?auj nodok?u maks?t?jam piem?rot PVN pe??as da?as rež?mu t?p?c, ka p?c nodok?u administr?cijas veiktas nodok?u p?rbaudes k??st skaidrs, ka PVN r??inos par pieg?d?taj?m prec?m tikusi sniegta nepareiza inform?cija/dati par PVN pe??as da?as rež?ma piem?rošanu un/vai par atbr?vošanu no PVN, bet nodok?a maks?t?js to nav zin?jis un nevar?ja zin?t?

2) Vai [PVN] direkt?vas 314. pants ir j?izprot un j?interpret? t?d?j?di, ka, lai gan PVN r??in? ir nor?d?ts, ka preces ir atbr?votas no PVN ([PVN] direkt?vas 226. panta 11. punkts), un/vai p?rdev?js ir piem?rojis pe??as da?as rež?mu, lai pieg?d?tu preces ([PVN] direkt?vas 226. panta 14. punkts), nodok?a maks?t?js ieg?st ties?bas piem?rot PVN pe??as da?as rež?mu tikai tad, ja pre?u pieg?d?t?js faktiski piem?ro pe??as da?as rež?mu un pien?c?gi izpilda savas saist?bas PVN samaksas jom? (maks? PVN par pe??as da?u sav? valst?)?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Ievada apsv?rumi

21 Nav str?da, ka atsauce “Sections 69?71”, kura nor?da uz atbilstošaj?m D?nijas ties?bu norm?m un kas ir ietverta *Litdana* sa?emtajos r??inos, ir j?izprot k? t?da, kas b?t?b? atbilst atsaucei “pe??as da?as rež?ms lietot?m prec?m”, kura atbilstoši PVN direkt?vas 226. panta 14. punktam oblig?ti ir j?nor?da r??inos, ja tiek piem?rots ?pašais rež?ms, kas piem?rojams lietot?m prec?m. Turkl?t ne no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, ne no pamatlietas pušu Tiesai sniegtajiem apsv?rumiem neizriet, ka pamatliet? b?tu izvirz?ts jaut?jums par *Litdana* sa?emto r??inu atbilst?bu PVN direkt?vas 226. panta pras?b?m.

Par jaut?jumiem

22 Uzdodot savus jaut?jumus, kas j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 314. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj, ka dal?bvalsts kompetent?s iest?des nodok?a maks?t?jam, kurš ir sa??mis r??inu, kur? ir ietvertas nor?des gan par pe??as da?as rež?mu, gan par atbr?vojumu no PVN, liedz ties?bas piem?rot pe??as da?as rež?mu, ja no šo iest?žu veiktas v?l?kas p?rbaudes izriet, ka lietot?s preces pieg?d?jušais tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, šo pre?u pieg?dei šo rež?mu faktiski nebija piem?rojis.

23 Ievadam j?atg?dina, ka tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, par t?d?m pieg?d?taj?m lietotaj?m prec?m k? pamatliet? g?t?s pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ms ir ?pašs PVN rež?ms, kas veido atk?pi no visp?rj? PVN direkt?vas rež?ma. T?d?j?di š?s direkt?vas 314. pants, kur? ir paredz?ti š? ?paš? rež?ma piem?rošanas gad?jumi, ir j?interpret? šauri (skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *Bawaria Motors*, C?160/11, EU:C:2012:492, 28. un 29. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

24 K? izriet no PVN direkt?vas 314. un 315. panta, pe??as da?as rež?ms ?auj tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, piem?rot PVN vien?gi tai pe??as da?ai, ko tas ir ieguvis, p?rdodot lietotas preces, m?kslas darbus, kolekciju priekšmetus un senlietas, kas ir ieg?ti no k?das no person?m, uz kur?m attiecas PVN direkt?vas 314. panta a)–d) punkts, un š? pe??as da?a atbilst starp?bai starp p?rdošanas cenu, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, iekas?jis par prec?m, un iepirkuma cenu.

25 K? izriet no PVN direkt?vas preambulas 51. apsv?ruma, pe??as da?as rež?ma m?r?is ir izvair?ties no nodok?u dubult?s uzlikšanas un konkurences izkrop?ojumiem attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem saist?b? ar lietot?m prec?m, m?kslas darbiem, senliet?m un kolekciju priekšmetiem (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi*, C?203/10, EU:C:2011:118, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Ar nodokli apliekot pilnu p?rdošanas cenu, kuru lietot?m prec?m, m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem vai senliet?m ir noteicis tirgot?js – nodok?a maks?t?js, kaut ar? cen?, par kuru tas šo preci ieguva, bija ieskait?ts PVN, kuru iepriekš bija samaks?jusi k?da no š?s direkt?vas 314. panta a)–d) punkt? min?taj?m person?m, un kaut ar? ne š? persona, ne tirgot?js – nodok?a maks?t?js nevar?ja atskait?t PVN, faktiski tiktu rad?ta nodok?u dubultas uzlikšanas situ?cija (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi*, C?203/10, EU:C:2011:118, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Nosac?jumi, kuriem j?b?t izpild?tiem, lai nodok?a maks?t?js var?tu piem?rot pe??as da?as rež?mu, ir paredz?ti PVN direkt?vas 314. pant?. Papildus to pre?u veidu preciz?šanai, kuras tirgot?js – nodok?a maks?t?js var pieg?d?t atbilstoši pe??as da?as rež?mam, š? panta a)–d) punkt? ir uzskait?tas personas, pie kur?m šim tirgot?jam – nodok?a maks?t?jam ir j?v?ršas šo pre?u ieg?dei, lai tas var?tu piem?rot šo ?pašo rež?mu. Š?m daž?daj?m person?m ir kop?gs tas, ka t?s nav var?jušas atskait?t priekšnodokli, ieg?d?joties konkr?to preci, un t?d?j?di ir samaks?jušas visu šo nodokli (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *Bawaria Motors*, C?160/11, EU:C:2012:492, 37. punkts).

28 Šaj? gad?jum? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka r??inos, kurus *Litdana* sa??ma no *Handicare Auto*, bija ietvertas nor?des gan par pe??as da?as re??mu, gan par atbr?vojumu no PVN. T?, piem?ram, r??in? Nr. 96681, kas ir iek?auts Tiesai nodotajos lietās materi?los un kas ir tipisks par attiec?gaj?m prec?m pamatliet? *Handicare Auto* izsniegto r??inu paraugs, papildus nor?d?m par r??ina izsniegšanas datumu, PVN re?istr?cijas numuru, ar kuru *Handicare Auto* veica pre?u pieg?des, š? uz??muma pilnu nosaukumu un adresi, pieg?d?to pre?u daudzumu un veidu, cenu par vien?bu, “*Total DKK*” cenu, PVN summu, kas vien?da ar “0”, un “*Total DKK incl. VAT*”, ir iek?autas nor?des “*Sections 69?71*” un “*Free of VAT*”.

29 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *Handicare Auto* izsniegtajos r??inos ietvert? nor?de par pe??as da?as re??ma piem?rošanu ir bijusi k??daina, jo p?c nodok?u iest?žu veikt?s p?rbaudes izr?d?j?s, ka *Handicare Auto* šo re??mu attiec?go lietoto automaš?nu pieg?d?m faktiski nebija piem?rojis. Š?s iest?des no t? secin?ja, ka *Litdana* nebija ties?bu piem?rot pe??as da?as re??mu, jo š? re??ma piem?rošanas nosac?jumi nebija izpild?ti, un š? iemesla d?? t?s p?c tam piepras?ja *Litdana* samaks?t piem?rojamo PVN summu.

30 Šaj? zi?? ir j?atz?st, ka PVN direkt?vas 314. panta d) punkt? paredz?tais pe??as da?as re??ma piem?rošanas gad?jums ir pak?auts nosac?jumam, ka šaj? pant? min?t?s preces pieg?d? cits tirgot?js – nodok?a maks?t?js, kas pieg?dei ir piem?rojis šo ?pašo re??mu, un tas ir nosac?jums, kas šaj? gad?jum? nav izpild?ts. Turkl?t no l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvertaj?m nor?d?m neizriet, ka uz situ?ciju pamatliet? attiektos k?ds cits no šaj? 314. pant? paredz?tajiem š? re??ma piem?rošanas gad?jumiem.

31 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka Tiesa ir vair?kk?rt nospriedusi, ka ieinteres?t?s personas nevar atsaukties uz Savien?bas ties?b?m kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k? (spriedums, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti u.c.*, C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 43. punkts).

32 Tiesa no t? past?v?gaj? judikat?r? par PVN direkt?v? paredz?taj?m ties?b?m uz PVN atskait?šanu vispirms secin?ja, ka valsts iest?d?m un ties?m ir j?atsaka š?s ties?bas, ja, ?emot v?r? objekt?vus faktus, ir pier?d?ts, ka atsaukšan?s uz š?m ties?b?m ir notikusi kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k?. Turpin?jum? t? nosprieda, ka ?aunpr?t?gas izmantošanas vai kr?pšanas sekas princip? attiecas ar? uz ties?b?m uz atbr?vojumu par pieg?d?m Kopienas iekšien? (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts). Visbeidzot, Tiesa apstiprin?ja, ka, cikt?l iesp?jama, atteikums pieš?irt ties?bas, kas izriet no PVN direkt?vas, atspogu?o visp?r?jo principu, ka neviens nevar sav? lab? ?aunpr?t?gi vai kr?pnieciski izmantot ties?bas, kas izriet no Savien?bas tiesisk?s sist?mas, valsts iest?d?m un ties?m visp?r?gi ir pien?kums paust š?du atteikumu neatkar?gi no t?, k?das ties?bas PVN jom? ir sk?rusi kr?pšana, kas t?d?j?di ietver ar? ties?bas uz PVN atmaks?šanu (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti u.c.*, C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 46. punkts).

33 Saska?? ar past?v?go judikat?ru t? tas ir ne tikai tad, ja kr?pšanu nodok?u jom? ir izdar?jis pats nodok?a maks?t?js, bet ar? tad, ja nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bija j?zina, ka ar attiec?go dar?jumu tas piedal?s dar?jum?, kas ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?, kuru ir ?stenojis pieg?d?t?js vai cits uz??m?js, kas iepriekš vai v?l?k ir iesaist?jies pieg?des ??d? (attiec?b? uz atskait?šanas ties?b?m skat. spriedumu, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 38.–40. punkts; attiec?b? uz ties?b?m uz atbr?vojumu par pieg?d?m Kopienas iekšien? skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts, un attiec?b? uz PVN atmaksu skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 49. un 50. punkts).

34 T?d?j?di pras?ba, lai tirgus dal?bnieks darbotos labtic?gi un veiktu visus pas?kumus, kas no t? var tikt sapr?t?gi piepras?ti, lai p?rliecin?tos, ka t? veiktais dar?jums nav saist?ts ar kr?pšanu nodok?u jom?, nav pretrun? Savien?bas ties?b?m (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 Savuk?rt ar PVN direkt?v? paredz?to ties?bu uz atskait?šanu sist?mu nav sader?gi, ja ar šo ties?bu atteikumu tiek sod?ts nodok?a maks?t?js, kurš nav zin?jis vai nevar?ja zin?t, ka attiec?go dar?jumu pieg?d?t?js bija iecer?jis k? kr?pšanu vai ka cits dar?jums, kas ietilpst pieg?des ??d? pirms vai p?c nodok?a maks?t?ja veikt? dar?juma, ir saist?ts ar PVN kr?pšanu. Sist?mas, kur? atbild?ba iest?jas bez vainas, izveidošana p?rsniegtu to, kas ir nepieciešams valsts kases ties?bu aizsardz?bai (spriedums, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 41. un 42. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

36 No t? izriet, ka pat tad, ja nebija izpild?ti materi?lie nosac?jumi pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanai no PVN vai PVN atskait?šanai, Tiesa ir nospriedusi, ka nodok?a maks?t?jam, kurš ir r?kojies labtic?gi un ir veicis visus sapr?t?gi sagaid?mos pas?kumus, lai p?rliecin?tos, ka t? veiktais dar?jums nav saist?ts ar dal?bu kr?pšan? nodok?u jom?, nevar tikt atteiktas š?s ties?bas (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C?409/04, EU:C:2007:548, 68. punkts, k? ar? 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 47.–50. un 55. punkts).

37 Š? sprieduma 32.–35. punkt? atg?din?tie apsv?rumi attiecas ar? uz gad?jumu, kad valsts iest?des vai tiesas atsaka ties?bas piem?rot PVN direkt?vas 314. pant? paredz?to pe??as da?as rež?mu, un visi lietas dal?bnieki un ieinteres?t?s personas, kas Tiesai iesnieguši savus apsv?rumus, par to ir vienispr?tis.

38 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru pas?kumu, kuri konkr?t? gad?jum? var tikt sapr?t?gi pras?ti no nodok?a maks?t?ja, kurš v?las izmantot ar PVN direkt?vu pieš?irt?s ties?bas, lai p?rliecin?tos, ka vi?a dar?jumi neietilpst k?da augšup?j?s ??des tirgus dal?bnieka izdar?t? kr?pšan?, noteikšana ir atkar?ga galvenok?rt no š? konkr?t? gad?juma apst?k?iem (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 53., 54. un 59. punkts un tajos min?t? judikat?ra, k? ar? 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts).

39 Ja ir nor?des, kas pie?auj aizdomas par nelikum?bu vai kr?pšanas esam?bu, inform?tam tirgus dal?bniekam var?tu atbilstoši lietas apst?k?iem tikt noteikts pien?kums noskaidrot inform?ciju par citu tirgus dal?bnieku, no kura vi?š ir iecer?jis pirkt preces vai pakalpojumus, lai p?rliecin?tos par vi?a uzticam?bu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts).

40 Tom?r nodok?u administr?cija nevar visp?r?gi pras?t no nodok?a maks?t?ja, kurš v?las

izmantojot tiesības piemērot peļņas daļas režīmu, pirmkārt, lai tas pārbaudītu, ka ar precēm, saistībā ar kurām tiek izmantoti šīs tiesības, saistītā rādītājs ir izpildījis savus PVN deklarācijas un maksāšanas pienākumus, lai pārliedzītos, ka augšupējais darījums īstenots nav nelikumīgu vai krāpšanas, vai, otrkārt, lai viņam par to būtu dokumenti (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 61. punkts).

41 Principā nodokļu iestāde ir jāveic nepieciešamās pārbaudes pie uzņēmumiem, lai konstatētu PVN nelikumības un krāpšanu, kā arī jāuzliek sodi uzņēmumiem, kas ir izdarījis šīs nelikumības vai šo krāpšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 62. punkts).

42 Tādējādi jāatbilst tam, vai *Litdana* ir rīkojusies labticīgi un veikusi visus pasākumus, kurus no tās saprātīgi var tikt pieprasīti, lai pārliedzītos, ka tās veiktie darījumi nav saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā, ir jānovērtē iesniedzējtiesai, ņemot vērā šo sprieduma 38.–41. punkta minētos principus.

43 Starp faktoriem un apstākļiem, kurus iesniedzējtiesa var ņemt vērā, veicot šo novērtējumu, var būt tostarp fakts, ka nav konstatēts, ka *Litdana* zināja, ka *Handicare Auto* piegādā, par kurām ir runa pamatlietā, faktiski nebija piemērojis peļņas daļas režīmu. Katrā ziņā tas nekādi neizriet no līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma.

44 Kas attiecas uz jautājumu par to, vai *Litdana* ir veikusi visus nepieciešamos pasākumus, lai pārliedzītos, ka tās veiktie darījumi nav saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā, iesniedzējtiesa sava vispārējā vērtējuma ietvaros varēs ņemt vērā it īpaši faktu, ka piegādes pamatlietā šī liet esam daļa no ilgstošā darījuma attiecībā starp *Litdana* un *Handicare Auto*, kuru kontekstā *Litdana* pagātnē bija pārņēmusies par to, lai tā nodokļu iestādes pārliedzītos par *Handicare Auto* izsniegtajos rādītājos ietvertās norādes “Sections 69-71” nozīmē, un bija saņēmusi šo iestāžu apstiprinājumu, ka rādītāji, uz kuriem ir šīs norādes, ir pietiekams pierādījums, kas tai ļauj piemērot peļņas daļas režīmu. Šādos apstākļos būtu pretrunā samērīguma principam pieprasīt, lai nodokļa maksātājs sistemātiski pirms katras piegādes pārliedzītos, ka piegādātājs faktiski ir piemērojis peļņas daļas režīmu, vismaz tad, ja nav nekādu norādītu, kas radītu aizdomas par nelikumību vai krāpšanas pastāvīšanu šo sprieduma 39. punkta izpratnē.

45 Kas attiecas uz jautājumu par to, vai pamatlietā ir norādes, kas varētu radīt aizdomas par nelikumību vai krāpšanas pastāvīšanu, ir jānorāda, ka Lietuvas valdība tiesas sēdē, atbildot uz Tiesas uzdoto jautājumu, atzina, ka tikai *Litdana* saņemtajos rādītājos ietvertā norāde “Sections 69-71” vien, atsevišķi ņemot, nav tādā norādē, kurai būtu bijis jārada aizdomas par nelikumību vai krāpšanas pastāvīšanu. Šī valdība uzskata, ka norādi par nelikumību vai krāpšanas pastāvīšanu šo sprieduma 39. punkta izpratnē veido tas, ka rādītājos vienlaicīgi ir ietvertas norādes “Sections 69-71” un “Free of VAT”.

46 Šajā ziņā, lai gan ir taisnība, ka šīs divkāršās norādes nav nepārprotama, jo ar to, šī liet, ir veikta atsauce gan uz noteikumiem par piegādes aplikšanu ar nodokli, pamatojoties uz tirgotāja peļņas daļu, gan uz noteikumiem par tās atbrīvošanu no PVN, tomēr ir jānorāda, kā to ir darījis Eiropas Komisija, ka nav acīmredzami, ka šīs divkāršās norādes būtu tādā, kurai piesardzīgām uzņēmumiem, kas nav eksperti PVN jomā, būtu bijis jārada aizdomas par augšupējās preces tirgus dalībnieka veiktā nelikumība vai krāpšanu. Nav izslēgts, ka nodokļa maksātājs šo pašu divkāršo norādi varētu interpretēt kā apstiprinājumu tam, ka piegādi atbilstoši PVN direktīvas 314. panta d) punktam ir veicis cits tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ciktāl šī cita tirgotāja preču piegāde māsaka ar peļņas daļas režīmu ir piemērots PVN. Gan norādi par atbrīvojumu no PVN, gan norādi par peļņas daļas režīmu, kas ietvertas rādītājos, par kuriem ir runa pamatlietā, nodokļa maksātājs varētu interpretēt – kā tiesas sēdē apgalvoja *Litdana* – kā apstiprinājumu tam,

ka ar nodokli ir aplikta vien?gi tirgot?ja pe??as da?a, attiec?go pre?u v?rt?bai paliekot no t? atbr?votai, – par to ir j?p?rliecin?s iesniedz?jtiesai.

47 Turkl?t – neskarot p?rbaudi, kas j?veic iesniedz?jtiesai, – šajos r??inos ietverto nor?di “Free of VAT” apvienojum? ar nor?d?m “Sections 69?71” un “Total DKK incl. VAT” nodok?a maks?t?js var?tu interpret?t ar? k? t?du, kas apstiprina, ka saist?b? ar pe??as da?as rež?ma piem?rošanu tas atbilstoši PVN direkt?vas 323. pantam nevar atskait?t attiec?go pre?u ieg?des br?d? samaks?to priekšnodokli, vai ar? – ka runa ir par pieg?d?m, uz kur?m attiecas šis rež?ms, saist?b? ar kuru atbilstoši š?s direkt?vas 325. pantam tirgot?js – nodok?a maks?t?js paša izsniegto r??inos nevar atseviš?i nor?d?t PVN par attiec?gaj?m pieg?d?m.

48 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 314. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj, ka dal?bvalsts kompetent?s iest?des nodok?a maks?t?jam, kurš ir sa??mis r??inu, kur? ir ietvertas nor?des gan par pe??as da?as rež?mu, gan par atbr?vojumu no PVN, liedz ties?bas piem?rot pe??as da?as rež?mu, pat ja no šo iest?žu veiktas v?l?kas p?rbaudes izriet, ka lietot?s preces pieg?d?jušais tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, šo pre?u pieg?dei šo rež?mu faktiski nebija piem?rojis, ja vien kompetent?s iest?des nepier?da, ka nodok?a maks?t?js nav r?kojies labtic?gi vai ka tas nav veicis visus sapr?t?gos pas?kumus, kas bija vi?a sp?kos, lai p?rliecin?tos, ka t? veiktais dar?jums nav saist?ts ar dal?bu kr?pšan? nodok?u jom?; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

49 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kas groz?ta ar Padomes 2010. gada 13. j?lija Direkt?vu 2010/45/ES, 314. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj, ka dal?bvalsts kompetent?s iest?des nodok?a maks?t?jam, kurš ir sa??mis r??inu, kur? ir ietvertas nor?des gan par pe??as da?as rež?mu, gan par atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN), liedz ties?bas piem?rot pe??as da?as rež?mu, pat ja no šo iest?žu veiktas v?l?kas p?rbaudes izriet, ka lietot?s preces pieg?d?jušais tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, šo pre?u pieg?dei šo rež?mu faktiski nebija piem?rojis, ja vien kompetent?s iest?des nepier?da, ka nodok?a maks?t?js nav r?kojies labtic?gi vai ka tas nav veicis visus sapr?t?gos pas?kumus, kas bija vi?a sp?kos, lai p?rliecin?tos, ka t? veiktais dar?jums nav saist?ts ar dal?bu kr?pšan? nodok?u jom?; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

[Paraksti]

*Tiesved?bas valoda – lietuviešu.