

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, k? interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 pārsūdzības iestāde, Spānija) par maksāšanas paziņojumiem un sodiem, kas tai tika uzlikti saistībā ar nodokļu uzrēķinu 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 kopējo [PVN] sistēmu.

2. Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju 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 cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamās likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīti dažādi izmaksu sastāvdaļi tieši piemērotais PVN.

Kopējo PVN sistēmu 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 atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai 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 saņēmis 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 rēķinus 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) maksājuma PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro pašu kārtoību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasība minēt 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

dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.

Sp?nijas ties?bu normas

12 Saska?? ar 1992. gada 28. novembra *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Likums 37/1992 par pievienot?s v?rt?bas nodokli; 1992. gada 29. decembra *BOE* Nr. 312, 44247. lpp.) 78. panta 1. punktu:

“Nodok?a b?ze ir kop?j? summa, ko sa??m?js vai treš?s personas ir samaks?juši k? atl?dz?bu par dar?jumiem, kas ir apliekami ar nodokli.”

13 Likuma 37/1992 88. pant? “Nodok?a p?rnešana” ir noteikts:

“1. Nodok?a maks?t?ji visu nodok?a summu p?rnes uz tiem, kuru lab? ir veikts ar nodokli apliekams dar?jums, un tiem ir pien?kums to maks?t gad?jum?, ja p?rnešana atbilst šaj? likum? noteiktajam, neatkar?gi no pušu starp? nosl?gtajos l?gumos paredz?tajiem noteikumiem. Ir j?uzskata, ka nodok?a maks?t?ji, kas veic ar nodokli apliekamu un no nodok?a neatbr?votu pre?u pieg?di un sniedz pakalpojumu publisk?m iest?d?m, savos finansi?lajos priekšlikumos, lai ar? tie ir izteikti mutv?rdos, ir iek??vuši [PVN], kas tom?r attiec?g? gad?jum? ir j?p?rnes k? neatkar?ga da?a, un, ja attiec?g? gad?jum? tas tiek p?rnest, iekas?šanai iesniegtajos dokumentos nol?gto summu nepaliekina p?rnest? nodok?a d??.

2. Nodokli p?rnes, izsniedzot r??inu atbilstoši tiesiskaj? regul?jum? paredz?tajiem nosac?jumiem un pras?b?m. Šaj? nol?k? p?rnesto summu nor?da atseviš?i no nodok?u b?zes, tostarp, ja cenas ir noteiktas administrat?v? veid?, nor?dot piem?roto nodok?a likmi. Iepriekš?jos punktos paredz?tos noteikumus nepiem?ro tiesiskaj? regul?jum? noteiktajiem dar?jumiem.

3. Nodokli p?rnes attiec?g? r??ina izrakst?šanas un izsniegšanas br?d?.

4. Ties?bas uz p?rnešanu tiek zaud?tas p?c viena gada no dienas, kad ir iest?jies nodok?a iekas?jam?bas gad?jums.

5. Ar [PVN] apliekam? dar?juma sa??m?jam nav pien?kuma maks?t p?rnesto nodokli, pirms ir iest?jies min?t? nodok?a iekas?jam?bas gad?jums.

6. Str?dus, kas var rasties saist?b? ar nodok?a p?rnešanu gan attiec?b? uz t? pamatot?bu, gan t? apjomu, uzskata par str?diem nodok?u jom?, par tiem ce?ot attiec?gas administrat?vas pras?bas.”

14 Š? likuma 89. pant? “P?rnest? nodok?a kori??šana” ir noteikts:

“1. Nodok?a maks?t?ji kori?? p?rnesto nodokli, ja tas nav noteikts pareizi vai ja rodas apst?k?i, kuros saska?? ar š? likuma 80. panta noteikumiem ir j?groza nodok?a b?ze. Kori??šanu veic tad, kad tiek konstat?ti nodok?a nepareizas noteikšanas iemesli vai rodas citi apst?k?i, kas ir min?ti iepriekš?j? punkt?, ar nosac?jumu, ka nav pag?juši ?etri gadi no br?ža, kad par attiec?go dar?jumu bija iekas?jams nodoklis vai attiec?g? gad?jum? rad?s apst?k?i, uz kuriem ir atsauce min?taj? 80. pant?.

2. Iepriekšējā punkta noteikumus piemēro arī gadījumā, ja nekāda summa nav pārnesta, bet saistībā ar darījumu ir izsniegts rēķins.

3. Neatkarīgi no iepriekšējās punktā paredzētajiem noteikumiem pārnesto nodokli nekoriģē šādos gadījumos:

1) ja koriģēšana nav pamatota ar iemesliem, kas ir paredzēti šā likuma 80. pantā, ja tātad ietver pārnesto summu palielinājumu un darījumu saņēmēji nedarbojas kā uzņēmēji vai profesionāļi, izņemot gadījumus, kad nodokļa likmes tiek palielinātas saskaņā ar tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram koriģēšanu var veikt mēnesī, kad stājas spēkā jaunas nodokļa likmes, vai nākamajā mēnesī;

2) ja nodokļu iestāde attiecīgos maksāšanas paziņojumos norāda lielākas iekasējamās un nepārnests nodokļa summas nekā tās, kuras ir deklarējis nodokļa maksātājs, un ar objektīvas informācijas palīdzību pierāda, ka minētais nodokļa maksātājs ir piedalījies krāpšanā, vai to, ka viņš ir zinājis vai, apliecinot pienācīgu rūpību, viņam bija jāzina, ka ir veikts ar krāpšanu saistīts darījums.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

15 CB ir pašnodarbinātā persona, kas veic ar PVN apliekamu mēkslinieciska aģenta darbību. Šajā ietvarā tas sniedza pakalpojumus *Lito* grupai – uzņēmumu grupai, kas ir atbildīga par infrastruktūru un orēstru pārvadāšanu saistībā ar aizbildņu svētkiem un ciematu svētkiem Galisijā (Spānijā). Konkrēti, CB sazinājās ar svētku komitejām – neformālām iedzīvotāju grupām, kas atbild par šo svētku pasākumu organizēšanu, – un *Lito* grupas vārdā vienojās par orēstru uzstāšanos.

16 Maksājumi šajā sakarā no svētku komitejām *Lito* grupai tika veikti skaidrā naudā, un par tiem netika nedz izrakstīti rēķini, nedz veikta uzskaitē grāmatvedība. Līdz ar to ne uzņēmumu ienākuma nodoklis, ne PVN netika deklarēti nodokļu iestādei.

17 Savukārt CB saņēma 10 % no *Lito* grupas ieņēmumiem. Maksājumi par labu viņam arī tika veikti skaidrā naudā, tie netika deklarēti, un par tiem netika izrakstīti neviens rēķins. CB neveica nekādu grāmatvedības vai oficiālu uzskaiti, neizsniedza un nesaņēma rēķinus un līdz ar to arī neiesniedza PVN deklarāciju.

18 Pēc CB nodokļu situācijas pārbaudes nodokļu administrācija uzskatīja, ka summas, ko tas bija saņēmis kā atlīdzību par tās starpniecības darbībām *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 tādēļ ienākuma nodokļa bāze par šiem gadiem ir jānosaka, ņemot vērā visas šīs summas. Par atbilstošajiem uzņēmumiem tika izsniegts ienākuma nodokļa maksāšanas paziņojums par 2010.–2012. gadu, un CB tika uzlikti sodi; viņš arī sūdzību apstrādāja nodokļu administrācijas aktus, ar kuriem tika uzdots veikt šo samaksu, un tās piemērotos sodus.

19 Galisijas Reģionālā nodokļu pārsūdzības iestāde noraidīja CB sūdzību, un viņš šīs iestādes lēmumu pārsūdzāja iesniedzot tiesā.

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 uzdotsais 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?r 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?gad 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 rādītājs nav norādīts PVN vai nav izrakstīts rādītājs, neatkarīgi no tā, vai šie trūkumi ir vai nav krāpnieciska nodoma rezultāts, ir jāsaprot, ņemot vērā šo nenovērstamo neskaidrības robežu.

34 Tādā gadījumā rezultāts, ko PVN maksātāji ir slēpuši no nodokļu administrācijas, lai gan tiem būtu bijis jāizraksta rādītājs 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 to, ka 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 gadījums, ja iesniedzītāja uzskatītu, ka šis sprieduma 30. punktā minētais pārbaudes beigās saskaņā ar piemērojamām valsts tiesībām ir iespējams koriģēt PVN (šajā nozīmā 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 pārnests uz nodokļa maksātāju, lai gan saskaņā ar šo sprieduma 28. un 31. punktu atgādājot 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 Marina* (C-576/15, EU:C:2016:740), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), jo, kā ģenerālvoklētājs ir norādījis secinājumā 33. punktā, Tiesa tajos nav spriedusi par jautājumu, vai krāpšanas gadījumā nodokļu administrācijas atgāto ienākumu summa iekārt PVN vai ne, ja slēptie darījumi, kas bijuši pamatā šiem ienākumiem, ir pakārtoti PVN un par tiem bija jāizraksta rādītājs 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, minētajā valstī uzliktajam pienākumam saskaņā ar LESD 325. panta 1. un 2. punktu cīnīties pret nelikumīgu rīcību, kas apdraud Eiropas Savienības finanšu intereses, ar iedarbīgu un atturošiem pasākumiem, kā arī veikt tādus pašus pasākumus krāpšanas, kas apdraud to finanšu intereses, apkarošanai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, *M.A.S.* un *M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 30. punkts). Par to, ka krāpšanu kā pamatlietā aplūkotā ir jānosoda šādu sankciju ietvaros, nevis nosakot nodokļa bēzi 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 rādītājus, nedz arī norādījuši iezīmējumus, 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 pārnesšanu un atskaitēšanu, neraugoties uz krāpšanu.

Par tiesāšanas izdevumiem

40 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzītāja, 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.