



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2021. gada 1. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Nodokļu revīzija – Pakalpojumu sniegšana mākslinieciska aģenta darbības ietvaros – Ar PVN apliekamie pakalpojumi – Nodokļu administrācijai nedeklarēti darījumi, par kuriem nav sagatavots rēķins – Krāpšana – Ienākuma nodokļa bāzes atjaunošana – PVN neitralitātes princips – PVN iekļaušana atjaunotajā nodokļa bāzē

Lietā C-521/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijas Augstā tiesa, Spānija) iesniedza ar 2019. gada 19. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 8. jūlijā, tiesvedībā

CB

pret

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] (referents), F. Biltšens [*F. Biltgen*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- CB vārdā – *C. Gómez Docampo, abogada,*
- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García, pārstāvis,*
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz G. Galluzzo, avvocato dello Stato,*
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios un J. Jokubauskaitė, pārstāves,*

* Tiesvedības valoda – spāņu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 4. marta tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā 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 lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *CB* un *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (Galisijas 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)] sistēma 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 ķēdes garuma.”

- 4 Šīs direktīvas 1. pantā 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 cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām 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. pantā 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 rēķins, 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 īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

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

- 7) datums, kad piegādātas 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) maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..].”

- 11 Šīs pašas direktīvas 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis 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, šķērsojot robežas.

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

Spānijas 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. pantā “Nodokļa pārvešana” ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji visu nodokļa summu pārnes uz tiem, kuru labā ir veikts ar nodokli apliekams darījums, un tiem ir pienākums to maksāt gadījumā, ja pārvešana 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 pakalpojumus publiskām iestādēm, savos finansiālajos priekšlikumos, lai arī tie ir izteikti mutvārdos, ir iekļāvuši [PVN], kas tomēr attiecīgā gadījumā ir jāpārnes kā neatkarīga daļa, un, ja attiecīgā gadījumā tas tiek pārnests, iekasēšanai iesniegtajos dokumentos noligto summu nepaliekina pārnestā nodokļa dēļ.

2. Nodokli pārnes, izsniedzot rēķinu atbilstoši tiesiskajā regulējumā paredzētajiem nosacījumiem un prasībām. Šajā nolūkā pārnesto summu norāda atsevišķi no nodokļu bāzes, tostarp, ja cenas ir noteiktas administratīvā veidā, norādot piemēroto nodokļa likmi. Iepriekšējos punktos paredzētos noteikumus nepiemēro tiesiskajā regulējumā noteiktajiem darījumiem.

3. Nodokli pārnes attiecīgā rēķina izrakstīšanas un izsniegšanas brīdī.

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

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

6. Strīdus, kas var rasties saistībā ar nodokļa pārņemšanu gan attiecībā uz tā pamatotību, gan tā apjomu, uzskata par strīdiem nodokļu jomā, par tiem ceļot attiecīgas administratīvas prasības.”

14 Šī likuma 89. pantā “Pārņemta nodokļa koriģēšana” ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji koriģē pārņemto nodokli, ja tas nav noteikts pareizi vai ja rodas apstākļi, kuros saskaņā ar šā 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. Iepriekšējā punkta noteikumus piemēro arī gadījumā, ja nekāda summa nav pārņemta, bet saistībā ar darījumu ir izsniegts rēķins.

3. Neatkarīgi no iepriekšējos punktos paredzētajiem noteikumiem pārņemto nodokli nekoriģē šādos gadījumos:

1) ja koriģēšana nav pamatota ar iemesliem, kas ir paredzēti šā likuma 80. pantā, ja tā ietver pārņemto summu palielinājumu un darījumu saņēmēji nedarbojas kā uzņēmēji vai profesionāli, 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 nepārņemtas 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 pašnodarbināta persona, kas veic ar PVN apliekamu mākslinieciska aģenta darbību. Šajā ietvarā tas sniedza pakalpojumus *Lito* grupai – uzņēmumu grupai, kas ir atbildīga par infrastruktūru un orķestru pārvaldību saistībā ar aizbildņu svētkiem un ciematu svētkiem Galisijā (Spānija). Konkrēti, CB sazinājās ar svētku komitejām – neformālām iedzīvotāju grupām, kas atbild par šo svētku pasākumu organizēšanu, – un *Lito* grupas vārdā vienojās par orķestru uzstāšanos.

16 Maksājumi šajā sakarā no svētku komitejām *Lito* grupai tika veikti skaidrā naudā, un par tiem netika nedz izrakstīti rēķini, nedz veikta uzskaitē grāmatvedībā. 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 izrakstīts 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 tā 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 uzrēķiniem tika izsniegts ienākuma nodokļa maksāšanas paziņojums par 2010.–2012. gadu, un CB tika uzlikti sodi; viņš ar sūdzību apstrīdēja 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 pārsūdzēja iesniedzējtiesā.
- 20 Šajā ziņā CB apgalvo, ka PVN *a posteriori* piemērošana summām, kuras nodokļu administrācija ir atzinusi par ienākumiem, ir pretrunā *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) judikatūrai, kā arī Tiesas judikatūrai, saskaņā ar kuru, ja šī administrācija atklāj darījumus, par kuriem principā ir jāmaksā PVN, bet kuri nav deklarēti un par kuriem nav izrakstīts rēķins, PVN ir jāuzskata par iekļautu cenā, par kuru ir vienojušās šo darījumu puses.
- 21 Tādējādi CB uzskata, ka, tā kā saskaņā ar Spānijas tiesībām viņam nav iespējas pieprasīt atmaksāt PVN, ko viņš nav varējis pārnest tādas savas rīcības dēļ, kas veido nodokļu maksāšanas pienākuma pārkāpumu, ir jāuzskata, ka viņa sniegto pakalpojumu cenā ir iekļauts PVN.
- 22 Iesniedzējtiesa norāda – lai atrisinātu strīdu pamatlietā, tai ir jānoskaidro, vai Likums 37/1992, kā to ir interpretējusi *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa), atbilst Savienības tiesībām, ciktāl tajā ir paredzēts, ka tad, ja saimnieciskās darbības subjekti brīvprātīgi un saskaņoti veic darbības, par kurām tiek veikti skaidras naudas maksājumi bez rēķina un bez PVN deklarācijas, šādi maksājumi ir jāuzskata par tādiem, kas ietver PVN.
- 23 Šādos apstākļos *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijas Augstā tiesa, Spānija) ir apturējusi tiesvedību un uzdevusi Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai, ņemot vērā neitralitātes, krāpšanas nodokļu jomā un tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma un konkurences izkropļojuma aizlieguma principus, [Direktīvas 2006/112] 73. un 78. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums un judikatūra, kurā tas tiek interpretēts, saskaņā ar kuru gadījumos, kad nodokļu iestāde konstatē slēptus un ar [PVN] apliekamus darījumus, par kuriem nav izsniegti rēķini, ir jāuzskata, ka [PVN] ir iekļauts par minētajiem darījumiem pušu noligtajā cenā?”

Vai tādēļ krāpšanas gadījumos, kuros darījums no nodokļu iestādes tika slēpts, var uzskatīt – kā to var secināt no Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem, 2016. gada 28. jūlijs, *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) –, ka samaksātajās un saņemtajās summās PVN nav iekļauts, lai veiktu attiecīgu aprēķinu un uzliktu atbilstošu sodu?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 24 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai par to, kā, it īpaši – ņemot vērā neitralitātes principu, ir jāinterpretē Direktīvas 2006/112 73. un 78. pants par darījuma nodokļa bāzes noteikšanu starp PVN maksātājiem, ja tie krāpšanas rezultātā nodokļu administrācijai nav ne norādījuši darījuma esamību, ne arī izrakstījuši rēķinus, ne arī tiešo nodokļu deklarācijā norāda ieņēmumus, kas gūti saistībā ar šo darījumu. Iesniedzējtiesa jautā, vai šādos apstākļos pārskaitītās un saņemtās summas ir jāuzskata par tādām, kas jau ietver vai neietver PVN.
- 25 Vispirms ir jāuzsver, ka, lai gan cīņa pret krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējami ļaunprātīga izmantošana ir Direktīvā 2006/112 atzīts un veicināts mērķis (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 39. punkts un tajā minētā judikatūra), nodokļa bāzes noteikšana attiecībā uz darījumu starp nodokļa maksātājiem šīs direktīvas 73. un 78. panta izpratnē nav starp tiem dalībvalsts rīcībā esošajiem instrumentiem minētās direktīvas 273. panta izpratnē šī mērķa sasniegšanai tādējādi, ka tās krāpšanas gadījumā varētu izmantot citādu šīs tiesību normas interpretāciju nekā tā, kas būtu jāpieņem, ja nebūtu nodokļu maksātāju krāpnieciskās rīcības.
- 26 Kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 29. punktā, iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir jānodala no jautājuma par to, vai attiecīgajām personām ir jāuzliek sods par PVN kopējā mehānisma noteikumu pārkāpumu.
- 27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Savienības likumdevējs neatkarīgi no sankcijām, ko dalībvalstis ir noteikušas, lai sodītu par prettiesisku un – it īpaši – krāpniecisku rīcību nodokļu jomā, pats ir rīkojies tādējādi, ka nodokļa maksātāji, kuri nav ievērojuši Direktīvas 2006/112 pamatnoteikumus, it īpaši rēķinu izrakstīšanas jomā, uzņemas savas rīcības sekas tādējādi, ka tiem nav iespējas atskaitīt PVN, tostarp tad, ja pēc nodokļu pārbaudes darījumi, par kuriem nav izrakstīti rēķini, ar atpakaļejošu spēku ir apliekami ar PVN.
- 28 Tādējādi saskaņā ar pastāvīgo judikatūru – lai gan nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips, lai pilnībā atbrīvotu uzņēmēju no PVN sloga, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, un līdz ar to garantētu visu saimniecisko darbību aplūkšanas ar nodokļiem neitralitāti neatkarīgi no šo darījumu mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētie darījumi principā ir apliekami ar PVN, atbilstoši Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktam šo tiesību izmantošana principā ir iespējama tikai no brīža, kad nodokļa maksātāja rīcībā ir rēķins (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37., 38., 42. un 43. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 29 Kā to apstiprina iesniedzējtiesa, no pamatlietā aplūkotajiem valsts tiesību aktiem, proti, Likuma 37/1992 88. panta 2. punkta un 89. panta 3. punkta 2) apakšpunkta, izriet – tas, ka nodokļa maksātājs nevar atskaitīt PVN summu, kura ir jāmaksā par nodokļu administrācijai nedeklarēto darījumu un par kuru nav izrakstīts rēķins, šajā gadījumā attiecas uz prasītāju pamatlietā, neskarot nodokļu sankcijas, kas tam ir vai varētu tikt piemērotas.
- 30 Tādējādi attiecībā uz darījumu nodokļa bāzes noteikšanu starp nodokļa maksātājiem, proti, posmā pirms tam, kad galapatērētājs ir samaksājis PVN, pakalpojumu sniedzējam – šajā gadījumā prasītājam pamatlietā – būtu bijis pakalpojumu saņēmējam – šajā gadījumā *Lito* grupai – jāizraksta rēķins ar PVN un jādeklarē šis PVN nodokļu administrācijai; tas viņam būtu devis

tiesības atskaitīt PVN, kurš tam bija jāmaksā par visām savām precēm un pakalpojumiem. Tomēr prasītāja pamatlietā krāpšanas dēļ Likuma 37/1992 89. panta 3. punkta 2) apakšpunkta noteikumi nepieļauj nekādu iespēju koriģēt PVN un tātad arī īstenot attiecīgās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- 31 Taču tas, ka nodokļa maksātāji nav ievērojuši Direktīvas 2006/112 220. pantā paredzēto rēķinu izrakstīšanas pienākumu un līdz ar to šīs direktīvas 226. panta 6.–10. punktā ietvertās obligātās norādes, būtībā nav šķērslis minētās direktīvas pamatprincipam, kurš atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ir – PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli vienīgi galīgo patērētāju (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulicá* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 32 Turklāt, pat ja nodokļu pārbaudes ietvaros attiecīgās valsts administrācijas veiktās pārbaudes ir vērstas uz to, lai atjaunotu situāciju, kāda būtu bijusi, nepastāvot pārkāpumiem un *a fortiori* – krāpšanai, un ja šī administrācija, izmantojot dažādas metodes, cenšas rekonstruēt slēptos darījumus un no tiem gūtos slēptos ienākumus, tomēr ir jānorāda, ka šīs metodes nevar pretendēt uz pilnīgu uzticamību, jo patiesībā tās ir paredzētas, lai iegūtu pēc iespējas ticamāku un patiesāku rezultātu, izmantojot nodokļu pārbaudes laikā gūtos materiāltiesiskos elementus.
- 33 Šādos apstākļos nodokļa bāze, kāda tā ir definēta Direktīvas 2006/112 73. un 78. pantā, proti, atlīdzība, subjektīva vērtība, ko faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs un kas neietver PVN, ja attiecīgā valsts nodokļu administrācija to ir atjaunojusi *a posteriori*, jo rēķinā nav norādīts PVN vai nav izrakstīts rēķins, neatkarīgi no tā, vai šie trūkumi ir vai nav krāpnieciska nodoma rezultāts, ir jāsaprot, ņemot vērā šo nenovēršamo neskaidrības robežu.
- 34 Tādēļ tāda darījuma rezultāts, ko PVN maksātāji ir slēpuši no nodokļu administrācijas, lai gan tiem būtu bijis jāizraksta rēķins 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 tādu, 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 šī sprieduma 30. punktā minētās pārbaudes beigās saskaņā ar piemērojamām valsts tiesībām ir iespējams koriģēt PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *Tulicá* un *Plavoşin*, 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 slogs daļēji tiktu pārnests uz nodokļa maksātāju, lai gan saskaņā ar šī sprieduma 28. un 31. punktā atgādināto judikatūru PVN ir jāmaksā tikai galapatērētājam.
- 37 Šis risinājums nav pretrunā arī judikatūrai, kas ir atspoguļota spriedumos, 2016. gada 28. jūlijs, *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 ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 33. punktā, Tiesa tajos nav spriedusi par jautājumu, vai krāpšanas gadījumā nodokļu administrācijas atgūto ienākumu summā iekļaut PVN vai ne, ja slēptie darījumi, kas bijuši pamatā šiem ienākumiem, ir pakļauti PVN un par tiem bija jāizraksta rēķins un jādeklarē PVN.

- 38 Jāpiebilst, ka PVN neitralitātes principa ievērošana nav pretrunā dalībvalstu rīcībā esošajai iespējai nolūkā apkarot 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 cīnīties 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 tādu krāpšanu kā pamatlietā aplūkotā ir jāsooda šādu sankciju ietvaros, nevis nosakot nodokļa bāzi Direktīvas 2006/112 73. un 78. panta izpratnē.
- 39 Nemot 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 krāpjoties deklarācijā par tiešajiem nodokļiem nav nedz norādījuši nodokļu administrācijai darījuma esamību, nedz izrakstījuši rēķinu, nedz arī norādījuši ieņēmumus, 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 vēlāku pārņemšanu un atskaitīšanu, neraugoties uz krāpšanu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 40 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši tās 73. un 78. pants, lasot tos kopā ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja PVN maksātāji krāpjoties deklarācijā par tiešajiem nodokļiem nav nedz norādījuši nodokļu administrācijai darījuma esamību, nedz izrakstījuši rēķinu, nedz arī norādījuši ieņēmumus, 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 vēlāku pārņemšanu un atskaitīšanu, neraugoties uz krāpšanu.

[Paraksti]