TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2016. gada 28. jūlijā *[1]

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 167., 168., 178. — 182., 193., 206., 242., 244., 250., 252. un 273. pants — Tiesības uz PVN atskaitīšanu — Materiāltiesiskas prasības — Formālas prasības — Noilguma termiņš — Valsts tiesību normas, ar kurām atskaitīšanas tiesības tiek liegtas vairuma formālo prasību neievērošanas gadījumā — Krāpšana nodokļu jomā

Lieta C-332/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunale di Treviso* (Trevizo tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 17. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 6. jūlijā, krimināprocesā pret

Giuseppe Astone .

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Toadere [*C. Toader*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. Galluzzo*, *avvocato dello Stato*,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Nasopoulou* un *A. Dimitrakopoulou*, pārstāves,

— Eiropas Komisijas vārdā – *D. Recchia* un *C. Soulay*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

1 — * Tiesvedības valoda – itāļu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 167., 168., 178.–181., 244. un 250. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts kriminālprocesā, kas ir uzsākts pret *Giuseppe Astone* kā *La Società Del Ferro Srl* (turpmāk tekstā – "*Del Ferro*") likumīgo pārstāvi par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarācijas par 2010. taksācijas gadu neiesniegšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas X sadaļa "Atskaitīšana" sastāv no piecām nodaļām. Šīs sadaļas 1. nodaļā "Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma" ir ietverti tostarp šīs direktīvas 167. un 168. pants, kas ir formulēti šādi:

"167. pants

Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

168. pants

Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai [..];

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē [..];

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē [..];

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

4 Minētās X sadaļas 4. nodaļā "Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu" ir ietverti tostarp šīs direktīvas 178.–182. pants, kuros ir precizēts:

"178. pants

Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

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

b) 168. panta b) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz darījumiem, ko pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai – jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes;

c) 168. panta c) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē – 250. pantā paredzētajā PVN deklarācijā jānorāda visa vajadzīgā informācija, lai noteiktu PVN summu, kas jāmaksā par nodokļa maksātāja veikto preču iegādi Kopienas iekšienē, un jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu;

d) 168. panta d) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz darījumiem, ko pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē – jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes;

e) 168. panta e) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču importu – jāsaglabā importa dokuments, kas nodokļa maksātāju norāda kā preču saņēmēju vai importētāju un norāda vai ļauj aprēķināt maksājamā PVN summu;

[..]

179. pants

Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

[..]

180. pants

Dalībvalstis nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu.

181. pants

Dalībvalstis nodokļa maksātājam, kuram nav rēķina, kas sastādīts saskaņā ar 220. līdz 236. pantu, var ļaut veikt 168. panta c) punktā minēto atskaitīšanu attiecībā uz tā preču piegādi Kopienas iekšienē.

182. pants

Dalībvalstis paredz nosacījumus un sīki izstrādātus noteikumus 180. un 181. panta piemērošanai."

5 PVN direktīvas XI sadaļa "Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas" sastāv no astoņām nodaļām. Šīs sadaļas 1. nodaļas priekšmets ir "Maksāšanas pienākums". Šīs nodaļas 1. iedaļā "Personas, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm" ietvertajā šīs direktīvas 193. pantā ir precizēts:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad [..]."

6 PVN direktīvas XI sadaļas 1. nodaļas 2. iedaļas "Maksājumu veikšanas kārtība" 206. pantā ir noteikts:

"Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu."

7 PVN direktīvas XI sadaļas 4. nodaļa "Uzskaite" sastāv no četrām iedaļām. Šīs nodaļas 2. iedaļā "Vispārīgi pienākumi" ietvertais šīs direktīvas 242. pants ir izteikts šādi:

"Ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu."

8 Šīs pašas 4. nodaļas 3. iedaļā "Īpaši pienākumi saistībā ar visu rēķinu glabāšanu" ietvertajā minētās direktīvas 244. pantā ir paredzēts:

"Katrs nodokļa maksātājs nodrošina, ka tiek glabātas kopijas visiem rēķiniem, ko izsniedzis viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai trešā persona nodokļa maksātāja vārdā un interesēs, kā arī visi rēķini, ko viņš ir saņēmis."

9 PVN direktīvas XI sadaļas 5. nodaļā "Deklarācijas" ietvertajos šīs direktīvas 250. un 252. pantā ir precizēts:

"250. pants

1. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.

[..]

252. pants

1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāk kā divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu."

10 PVN direktīvas XI sadaļas 7. nodaļā "Dažādi noteikumi" ietvertā šīs direktīvas 273. panta 1. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi 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."

Itālijas tiesības

11 1972. gada 26. oktobra *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 633, ar ko ievieš un regulē pievienotās vērtības nodokli; 1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292, kārtējais pielikums) redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – "Dekrēts Nr. 633"), ir ietverts 19. pants "Atskaitīšana". Šī panta 1. punktā ir noteikts:

"Lai aprēķinātu maksājamo nodokli atbilstoši 17. panta pirmajai daļai vai 30. panta otrajā daļā minēto pārmaksāto nodokli, nodokļu maksātāja samaksātā vai maksājamā nodokļa vai tā nodokļa summa, par ko tam ir izsniegts rēķins saistībā ar precēm un pakalpojumiem, kas ir importētas vai iegādātas izmantošanai tā uzņēmumā vai tā profesionālās vai mākslinieciskās darbības veikšanai, ir atskaitāms no nodokļu apmēra par veiktajiem darījumiem. Nodokļa atskaitīšanas tiesības par iegādātājām vai importētajām precēm un pakalpojumiem rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams, un tās var tikt īstenotas, vēlākais, deklarācijā par otro gadu, kas seko gadam, kurā atskaitīšanas tiesības ir radušās, un ievērojot nosacījumus, kas pastāvēja šo pašu tiesību rašanās brīdī."

12 Dekrēta Nr. 633 25. pantā "Pirkumu reģistrācija" ir paredzēts:

"Nodokļu maksātājam ir pienākums pēc kārtas numurēt rēķinus un muitas pavadzīmes, kas attiecas uz iegādātajām vai importētajām precēm un saņemtajiem vai importētajiem pakalpojumiem izmantošanai tā uzņēmumā vai tā profesionālās vai mākslinieciskās darbības veikšanai [..], un tos reģistrēt tam paredzētajā uzskaites žurnālā, pirms tiek veikts periodiskais maksājums vai iesniegta ikgadējā nodokļa deklarācija, kurā nodokļa maksātājs īsteno tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz šiem rēķiniem un muitas pavadzīmēm.

Reģistrācijā ir jānorāda rēķina vai pavadzīmes izsniegšanas datums, tam piešķirtais kārtas numurs, pārdevēja vai pakalpojuma sniedzēja juridiskais nosaukums vai vārds un uzvārds, ja tas nav uzņēmums, sabiedrība vai struktūrvienība, kā arī ar nodokli apliekamā summa un nodokļa summa, tās norādot atsevišķi atkarībā no katrai piemērojamās likmes.

[..]"

13 Dekrēta 39. pantā "Uzskaites žurnālu un dokumentu kārtošana un uzglabāšana" ir precizēts:

"Šajā dekrētā [..] paredzētos uzskaites žurnālus kārto saskaņā ar Civilkodeksa 2219. pantu un katru lappusi numurē pēc kārtas, atbrīvojot no zīmognodevas. [..]

[..]

Uzskaites žurnālus, kvīšu grāmatiņas, kartotēkas kartītes un salīdzināmās tabulas, kā arī rēķinus, muitas pavadzīmes un citus šajā dekrētā paredzētus dokumentus uzglabā saskaņā ar Republikas prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekrēta Nr. 600 22. pantu. [..]"

14 2000. gada 10. marta *Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205* (Leģislatīvais dekrēts Nr. 74 par jauno regulējumu noziedzīgu nodarījumu ienākuma nodokļa un pievienotās

vērtības nodokļa jomā atbilstoši 1999. gada 25. jūnija likuma 9. pantam; 2000. gada 31. marta *GURI* Nr. 76, 4. lpp.) redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – "Leģislatīvais dekrēts Nr. 74"), 5. pantā ir paredzēts "Deklarācijas neiesniegšana":

"1. Ikvienu, kurš neiesniedz ikgadējās deklarācijas attiecībā uz ienākuma nodokli vai [PVN] nolūkā izvairīties no šo nodokļu nomaksas, lai arī viņam bija pienākums to darīt, ja viens vai otrs no šiem nesamaksātajiem nodokļiem ir lielāks par EUR 30 000, soda ar brīvības atņemšanas sodu no viena līdz trīs gadiem.

[..]"

15 Saskaņā ar šī leģislatīvā dekrēta 1. panta 1. punkta f) apakšpunktu "nesamaksātais nodoklis" atbilst "starpībai starp faktiski maksājamo nodokli un deklarācijā norādīto nodokli vai deklarācijas neesamības gadījumā – visai maksājamā nodokļa summai pēc tam, kad ir atskaitītas summas, kuras ir samaksājis nodokļu maksātājs vai trešās personas kā šī nodokļa avansu, ieturējumu vai maksājumu pirms deklarācijas iesniegšanas vai pēc deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 Veicot nodokļu kontroli, kas tika uzsākta 2013. gada 4. jūlijā, *Guardia di Finanza* (Finanšu policija, Itālija) konstatēja, ka par 2010., 2011., 2012. un 2013. taksācijas gadu *G. Astone* kā *Del Ferro* likumīgais pārstāvis nespēja iesniegt ne grāmatvedības dokumentus, ne arī PVN uzskaites žurnālu. Šajā pašā kontrolē tika atklāts arī, ka par 2010. taksācijas gadu šī sabiedrība bija izsniegusi rēķinus par summu, kurai piemērojams PVN, EUR 320 205 apmērā, bet ka, neiesniedzot ar šo summu saistīto PVN deklarāciju, tā ir izvairījusies no PVN nomaksas EUR 64 041 apmērā un ka tā nebija iesniegusi PVN deklarācijas arī par turpmākajiem taksācijas gadiem. Minētajā kontrolē atklājās arī, ka *Del Ferro* nav ievērojusi pienākumu izsniegtos rēķinus reģistrēt.

17 Saistībā ar PVN deklarācijas par 2010. taksācijas gadu neiesniegšanu pret *G. Astone* kā *Del Ferro* likumīgo pārstāvi *Tribunale di Treviso* (Trevizo tiesa, Itālija) Krimināllietu palātā notiek kriminālprocess attiecībā uz Leģislatīvā dekrēta Nr. 74 5. panta 1. punktā paredzēto noziedzīgo nodarījumu.

18 Šajā procesā iesniedzējtiesā *G. Astone* ir uzrādījis sabiedrībai *Del Ferro* 2010. taksācijas gadā izsniegtos trešo uzņēmumu rēķinus, kas ir tikuši apmaksāti, ieskaitot PVN, bet kas nav tikuši reģistrēti šīs sabiedrības grāmatvedības uzskaitē. Pamatojoties uz šiem rēķiniem, tika aprēķināts, ka atskaitāmā PVN summa ir EUR 30 590. *G. Astone* apgalvo, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai saistībā ar nodokļa maksātāja tiesībām uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu šie rēķini esot jāņem vērā. Ņemot vērā šo atskaitāmo PVN summu un iepriekš viņa labā īstenoto nodokļa ieskaitu, nesamaksātā nodokļa summa nepārsniedzot Leģislatīvā dekrēta Nr. 74 5. panta 1. punktā noteikto robežvērtību – EUR 30 000 – un tātad saskaņā ar šo tiesību normu sodāmais noziedzīgais nodarījums vairs nepastāvot. *G. Astone* līdz ar to lūdz viņu attaisnot. Arī prokurors pieprasa *G. Astone* attaisnošanu.

19 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Itālijas tiesisko regulējumu tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas, ja ir izpildīti formāli pienākumi saistībā ar attiecīgo deklarāciju iesniegšanu brīdī, kad nodokļa maksātājs izmanto PVN kredītu un faktu, ka attiecīgie rēķini ir tikuši iekļauti paredzētajā uzskaites žurnālā, un no tā izriet, ka nodokļa maksātājam, kā norāda šī tiesa, nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli, pat ja tas ir samaksāts, ja tas nav ticis pienācīgi reģistrēts.

20 Atsaucoties uz Leģislatīvā dekrēta Nr. 74 5. panta 1. punktu, iesniedzējtiesa norāda, ka PVN deklarācijas neiesniegšanas gadījumā Itālijas tiesībās ir paredzēts, ka nesamaksātais nodoklis ietver visu maksājamo nodokli, un attiecībā uz PVN nav iespējams ņemt vērā PVN, kas ir samaksāts piegādātājiem, ja nav izpildīti likumā paredzētie formālie pienākumi. Tātad šajā lietā maksājamais

nodoklis, tostarp, lai noteiktu iespējamību saskaņā ar šo tiesību normu veikt krimināprocesu, kā norāda šī tiesa, ir tas, kas izriet no izsniegtajiem rēķiniem. Faktiski nosacījums iespējamībai ņemt vērā priekšnodoklī samaksāto PVN, šīs tiesas ieskatā, ir, ka atskaitīšanas tiesības ir īstenotas ikgadējā deklarācijā, un tās var attiekties tikai uz rēķiniem, kas ir iekļauti attiecīgajā uzskaites žurnālā.

21 Iesniedzējtiesa norāda, ka arī Savienības tiesībās atskaitīšanas tiesību īstenošana ir saistīta ar zināmu pienākumu izpildi un šajā ziņā atsaucas uz PVN direktīvas 167., 168., 178.–181., 244. un 250. pantu. Tā turklāt min, ka saskaņā ar 2008. gada 8. maija spriedumu *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267) un 2010. gada 30. septembra spriedumu *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569) nodokļu neitralitātes princips ir saistīts ar prasību, lai tiesības uz iepriekš samaksāta PVN atskaitīšanu tiktu piešķirtas, ja ir ievērotas atskaitīšanas tiesības regulējošās materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļu maksātāji nav ievērojuši noteiktas formālas prasības. Šajos spriedumos tomēr neesot precizēts, par kādām prasībām ir runa un, it īpaši, kādiem formāliem pienākumiem ir obligāti jābūt izpildītiem, lai nodokļa maksātājs varētu savas atskaitīšanas tiesības īstenot. Tā kā *G. Astone* nav izpildījis nevienu formālu pienākumu, lai varētu pieņemt lēmumu par viņa krimināatbildību, esot vajadzīga Tiesas atbilde.

22 Šajos apstākļos *Tribunale di Treviso* (Trevizo tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai PVN direktīvas normām, kā tās ir tikušas interpretētas [lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu] motīvu daļā minētajā Savienības judikatūrā, ir pretrunā tādas dalībvalstu tiesību normas kā [lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu] minētās Itālijā spēkā esošās (Dekrēta Nr. 633 19. pants) tiesību normas, ar kurām, tostarp krimināltiesībās, nav atļauts, ka nodokļu maksātājs var izmantot atskaitīšanas tiesības, ja viņš nav iesniedzis PVN deklarācijas, it īpaši deklarāciju par otro gadu pēc gada, kurā radās atskaitīšanas tiesības?

2) Vai 2006. gada PVN direktīvas normām, kā tās ir tikušas interpretētas [lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu] motīvu daļā minētajā Savienības judikatūrā, ir pretrunā tādas dalībvalstu tiesību normas kā [lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu] minētās Itālijā spēkā esošās (Dekrēta Nr. 633 25. un 39. pants) tiesību normas, ar kurām, tostarp krimināltiesībās, nav atļauts, ka PVN atskaitīšanas nolūkā var tikt ņemti vērā apmaksātie rēķini, kurus nodokļu maksātājs nekādi nav reģistrējis?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

23 Itālijas valdība apstrīd prejudiciālo jautājumu pieņemamību, jo tie esot pamatoti ar kļūdainu Itālijas tiesību interpretāciju, tāpēc ka tajās patiesībā esot paredzēts, ka valsts tiesību normas, kurās ir regulēta tiesību uz PVN atskaitīšanu darbības joma, netiek ņemtas vērā, izvērtējot, vai ir sasniegta Leģislatīvā dekrēta Nr. 74 5. panta 1. punktā paredzētā robežvērtība krimināsoda piemērošanai. No tā izrietot, ka atbilde, kas Tiesai esot jāsniedz uz uzdotajiem jautājumiem, neesot derīga pamatlietas atrisināšanai, jo Itālijas tiesību normas, ar kurām ir transponēta PVN direktīva, šai lietai nav piemērojamas.

24 Tomēr ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, īstenojot LESD 267. pantā noteikto procedūru, vienīgi iesniedzējtiesas, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ziņā ir, ņemot vērā lietas īpatnības, izvērtēt, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu pieņemt nolēmumu, un cik atbilstīgi ir jautājumi, ko tā uzdod Tiesai. Līdz ar to, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums sniegt nolēmumu (spriedums, 2010. gada 8. septembris, *Stoß* u.c., C-316/07, no C-358/07 līdz C-360/07, C-409/07 un C-410/07, EU:C:2010:504, 51. punkts un tajā minētā judikatūra). Tāpat,

īstenojot šo procedūru, tikai un vienīgi iesniedzējtiesas ziņā ir interpretēt valsts tiesību aktus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 15. janvāris, *Križan* u.c., C-416/10, EU:C:2013:8, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 No iepriekš minētā izriet, ka, neņemot vērā šaubas, ko šajā ziņā savos rakstveida apsvērumos ir paudusi Itālijas valdība, Tiesai ir jāuztver kā pierādīts fakts tas, ko ir izklāstījusi iesniedzējtiesa, proti, ka Itālijas tiesībās ir paredzēts, ka Leģislatīvā dekrēta Nr. 74 5. panta 1. punktā paredzētā robežvērtība krimināLsoda piemērošanai ir nosakāma, piemērojot materiāltiesiskās normas, kurās ir noteikta tiesību uz PVN atskaitīšanu darbības joma, un līdz ar to jāatzīst, ka uzdotie jautājumi ir pieņemami.

Par lietas būtību

26 Vispirms ir jānorāda, ka ar PVN direktīvu atbilstoši tās 411. un 413. pantam no 2007. gada 1. janvāra tiek atcelti un aizstāti Savienības tiesību akti PVN jomā, it īpaši Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

27 Saskaņā ar PVN direktīvas preambulas 1. un 3. apsvērumu Sestā direktīva 77/388 bija jāpārstrādā, lai visas piemērojamās tiesību normas izklāstītu skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un redakcijā, taču principā neveicot grozījumus pēc būtības. Tātad PVN direktīvas normas, kurām ir nozīme saistībā ar pamatlietu, ir identiskas ar atbilstošajām Sestās direktīvas 77/388 normām. Šajos apstākļos judikatūra, kas attiecas uz minētajām Sestās direktīvas 77/388 normām, joprojām ir nozīmīga, interpretējot atbilstošās PVN direktīvas normas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 35. punkts).

Par pirmo jautājumu

28 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka apsūdzētais pamatlietā ir vēlējies tiesības uz samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu izmantot tikai iesniedzējtiesā uzsāktā procesa laikā, lai gan saskaņā ar Dekrēta Nr. 633 19. panta 1. punktu šīs tiesības ir jāīsteno, vēlākais, deklarācijā par otro gadu, kas seko gadam, kurā atskaitīšanas tiesības ir radušās. Šajos apstākļos, ņemot vērā iesniedzējtiesas izklāstītos un šī sprieduma 25. punktā atgādinātos apsvērumus, ir jāsaprot, ka ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 167., 168., 178. pants, 179. panta pirmā daļa, 180. un 182. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar ko ir paredzēts tāds atskaitīšanas tiesību īstenošanas noilguma termiņš kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta.

29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju visas saimnieciskās darbības laikā no apgrūtinājuma, kas saistīts ar maksājamo vai samaksāto PVN. Ar kopējo PVN sistēmu šādi tiek garantēta pilnīga neitralitāte attiecībā uz nodokļu uzlikšanu jebkādai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pati minētā darbība principā ir apliekama ar PVN (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 167. un 168. panta paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (it īpaši skat. spriedumus, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 39. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 44. punkts).

31 Tādējādi, kā izriet no PVN direktīvas 167. panta un 179. panta pirmās daļas formulējuma, atskaitīšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdī, kad nodoklis ir kļuvis iekasējams.

32 Taču saskaņā ar šīs pašas direktīvas 180. un 182. punktu nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitīšanu, pat ja tas nav savas tiesības īstenojis laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievēroti valstu tiesiskajos regulējumos paredzētie nosacījumi un noteikumi (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Tomēr iespēja atskaitīšanas tiesības izmantot bez ierobežojuma laikā būtu pretrunā tiesiskās noteiktības principam, kas ir saistīts ar prasību, nodokļa maksātāja nodokļu situācija, ņemot vērā tā tiesības un pienākumus attiecībā pret nodokļu administrāciju, nevarētu tikt neierobežoti apstrīdēta (spriedumi, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 44. punkts, kā arī 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 48. punkts).

34 Tiesa apgrieztās iekasēšanas mehānisma piemērošanas kontekstā tādējādi ir atzinusi, ka tiesību īstenošanas noilguma termiņš, kura iestāšanās izraisa to, ka nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kas nav pieprasījis PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, tiek sodīts ar atskaitīšanas tiesību zaudēšanu, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar sistēmu, kura ir izveidota ar PVN direktīvu, ciktāl, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan līdzīgām tiesībām nodokļu jomā, kas ir pamatotas ar valsts tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kuras ir pamatotas ar Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, ka tas atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (efektivitātes princips) (spriedumi, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 46. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 49. punkts).

35 Šajā gadījumā lēmums par prejudiciālu jautājumu uzdošanu neatklāj, vai pamatlietā apgrieztās iekasēšanas mehānisms būtu piemērojams vai nē. Tomēr tam nav nozīmes, lai atbildētu uz pirmo uzdoto jautājumu, jo PVN direktīvas normās, kuras tika atgādinātas šī sprieduma 31. un 32. punktā, attiecībā uz atskaitīšanas tiesību īstenošanas noilguma termiņu, ko, piemērojot šīs tiesību normas, varētu noteikt dalībvalstis, nav paredzēts, ka būtu jānošķir gadījumi, kad būtu piemērojams apgrieztās iekasēšanas mehānisms, un gadījumi, kad šis mehānisms nebūtu piemērojams.

36 Runājot par jautājumu, vai divus gadus ilgs tiesību īstenošanas noilguma termiņš – tāds kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, – atbilst šī sprieduma 34. punktā izklāstītajiem nosacījumiem, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru valsts tiesas ziņā ir izvērtēt valsts pasākumu saderību ar Savienības tiesībām. Tiesa tomēr var tai sniegt visas norādes, kas ir derīgas tās izskatīšanā esošās lietas atrisināšanai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šajā gadījumā attiecībā uz līdzvērtības principu, līdzīgi kā Tiesa jau ir konstatējusi lietā, kas bija pamatā 2008. gada 8. maija spriedumam *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 47. punkts), kurā runa tostarp bija par to pašu tiesību īstenošanas noilguma termiņu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, un turklāt Tiesā nav ticis apgalvots, ka Dekrēta Nr. 633 19. panta 1. punktā paredzētais tiesību īstenošanas noilguma termiņš neatbilstu šim principam.

38 Attiecībā uz efektivitātes principu Tiesa arī jau ir atzinusi, ka divus gadus ilgs tiesību īstenošanas noilguma termiņš – tāds kā Dekrēta Nr. 633 19. panta 1. punktā paredzētais termiņš, uz kuru attiecas pamatlieta, – pats par sevi nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu, ņemot vērā, ka ar PVN direktīvas 167. pantu un 179. panta pirmo daļu dalībvalstīm ir ļauts prasīt no nodokļa maksātāja savas atskaitīšanas tiesības īstenot tajā pašā laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 48. punkts).

39 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 167., 168., 178. pants, 179. panta pirmā daļa, 180. un 182. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts tāds atskaitīšanas tiesību īstenošanas termiņš kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, ja ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

40 Vispirms ir jānorāda, ka, lai gan iesniedzējtiesa savā otrajā jautājumā atsaucas tikai uz to, ka apsūdzētais pamatlietā nav ievērojis pienākumu reģistrēt sabiedrībai, kuras likumīgais pārstāvis viņš ir, izsniegtos rēķinus, uz kā pamata tas atsaucas uz atskaitīšanas tiesībām, sava lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu motīvu daļā šī tiesa norāda, ka šis apsūdzētais kā minētās sabiedrības likumīgais pārstāvis nav izpildījis "nevienu" no viņam noteiktajiem formālajiem pienākumiem PVN jomā.

41 Šajā ziņā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka par 2010. taksācijas gadu, attiecībā uz kuru pret minēto apsūdzēto pamatlietā notiek kriminālprocess minētajā tiesā, šis apsūdzētais nav varējis iesniegt ne grāmatvedības dokumentus, ne sabiedrības, kuras likumīgais pārstāvis viņš ir, PVN uzskaites žurnālu. No tā piedevām izriet, ka šī sabiedrība nav iesniegusi PVN deklarāciju, lai gan tā ir izsniegusi rēķinus par summu, kam piemērojams PVN, EUR 320 205 apmērā, ka tā nav samaksājusi PVN, par kura nomaksu tā ir atbildīga, ka tā nav izpildījusi pienākumu reģistrēt izsniegtos rēķinus un ka tā piedevām nav ievērojusi pienākumu reģistrēt rēķinus, ko tai ir izsnieguši trešie uzņēmumi un ko tā ir samaksājusi.

42 Šajos apstākļos, ņemot vērā iesniedzējtiesas izklāstītos un šī sprieduma 25. punktā atgādinātos apsvērumus, ir jāsaprot, ka ar savu otro jautājumu šī tiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, ar ko nodokļu administrācijai tiek ļauts atteikt nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir ticis konstatēts, ka šis pēdējais minētais nav izpildījis vairumu tam noteikto formālo pienākumu, lai varētu šīs tiesības izmantot.

43 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka nodokļa maksātāju tiesības atskaitīt PVN, par kura nomaksu tie ir atbildīgi un kurš ir maksājams vai samaksāts par to iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 23. punkts).

44 Kā būtībā jau tika izklāstīts šī sprieduma 29.–31. punktā, PVN direktīvas 167.–192. pantā paredzētās atskaitīšanas tiesības, kuru mērķis ir garantēt pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu jebkādai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pati minētā darbība principā ir apliekama ar PVN, principā nevar tikt ierobežotas un ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem.

45 Tādējādi saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips ir saistīts ar prasību, lai tiesības to atskaitīt tiktu piešķirtas, ja ir ievērotas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav ievērojuši dažas formālas prasības (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Taču tas varētu būt citādi, ja formālo prasību neievērošana ir izraisījusi traucējumu sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts, kā arī 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Šajā ziņā ir jāprecizē, ka atskaitīšanas tiesību materiāltiesiskās prasības – tādas kā tās, kas ir paredzētas PVN direktīvas X sadaļas 1. nodaļā "Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma", – ir tās, ar kurām ir noteikts pats šo tiesību pamats un darbības joma, kamēr ar minēto tiesību formālajām prasībām – tādām kā prasības attiecībā uz uzskaiti, rēķinu sagatavošanu un deklarāciju – ir regulēta to īstenošanas un pārbaudes kārtība, kā arī PVN sistēmas sekmīga darbība (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 41. un 42. punkts un tajos minētā judikatūra).

48 Tādējādi, lai nodokļu administrācija varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, PVN direktīvas XI sadaļā ir uzskaitīti vairāki pienākumi, kas ir noteikti it īpaši attiecībā uz šī nodokļa maksātājiem. Konkrēti papildus PVN maksāšanas pienākumam, kas izriet it īpaši no šīs direktīvas 193. un 206. panta, ar tās 242. pantu ir noteikts pienākums veikt pienācīgu uzskaiti, minētās direktīvas 244. pantā ir paredzēts pienākums saglabāt visus rēķinus, un šīs pašas direktīvas 250. un 252. pantā ir paredzēts pienākums noteiktā termiņā iesniegt deklarāciju.

49 Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu. Taču pasākumi, ko dalībvalstīm ir tiesības noteikt saskaņā ar šo tiesību normu, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tie līdz ar to nevar tikt izmantoti tā, ka ar tiem sistemātiski tiktu apstrīdētas tiesības uz PVN atskaitīšanu un līdz ar to – PVN neitralitāte (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 66. punkts, kā arī 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Un tomēr cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis, un Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Līdz ar to valsts iestādēm un tiesām atskaitīšanas tiesību izmantošana ir jāatsaka, ja, ievērojot objektīvus apstākļus, ir ticis konstatēts, ka uz šīm tiesībām atsaucas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 35.–37. punkts un tajos minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport* "Italmoda" *Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 42.–44. punkts un tajos minētā judikatūra).

51 Tāds ir gadījums, kad krāpšanu nodokļu jomā veic pats nodokļa maksātājs (spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts).

52 Tā kā atskaitīšanas tiesību atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda, ka pastāv objektīvie apstākļi, kas ļauj konstatēt krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas faktu. Pēc tam valsts tiesām ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir konstatējušas šādu objektīvu apstākļu esamību (spriedums, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Īstenojot atbilstoši LESD 267. pantam uzsākto procedūru, Tiesai nav kompetences ne pārbaudīt, ne arī novērtēt faktiskos apstākļus, kas attiecas uz pamatlietu. Līdz ar to iesniedzējtiesas ziņā ir saskaņā ar valsts tiesību noteikumiem par pierādījumiem veikt visaptverošu visu pamatlietas faktu un faktisko apstākļu izvērtējumu, lai, ievērojot tai norādītos objektīvos apstākļus, noteiktu, vai apsūdzētais pamatlietā ir šādu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu veicis (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 30. punkts). Tomēr, lai dotu šai tiesai noderīgu atbildi, Tiesa var, īstenojot sadarbību ar valsts tiesām, sniegt tai visas norādes, ko tā uzskata par vajadzīgām (šajā ziņā skat. spriedumus, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 42. punkts, un 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 46. punkts).

54 Šajā gadījumā, kā jau tika konstatēts šī sprieduma 41. punktā, no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka apsūdzētais pamatlietā par 2010. taksācijas gadu, attiecībā uz kuru pret viņu notiek kriminālprocess iesniedzējtiesā, ne tikai nav izpildījis pienākumu iesniegt administrācijai PVN deklarāciju un samaksāt nodokļa summu, par kuras nomaksu bija atbildīga sabiedrība, kam viņš ir likumīgais pārstāvis, bet arī nav varējis iesniegt ne grāmatvedības dokumentus, ne arī šīs sabiedrības PVN uzskaites žurnālu un piedevām nav izpildījis tās izsniegto vai samaksāto rēķinu secīgas reģistrācijas pienākumu, kas ir paredzēts Itālijas tiesībās.

55 Tādējādi, pat pieņemot, ka tas, ka apsūdzētais pamatlietā nav izpildījis formālos pienākumus, kas ir noteikti tam kā *Del Ferro* likumīgajam pārstāvim, lai nodokļu administrācija varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, netraucē sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības, kas piešķir tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jākonstatē, kā savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi Eiropas Komisija, ka šādi apstākļi var ļaut konstatēt vienkāršākā krāpšanas nodokļu jomā gadījuma pastāvēšanu, kad nodokļa maksātājs ar nodomu neievēro tam noteiktās formālās prasības ar mērķi izvairīties no nodokļa maksāšanas.

56 Konkrēti, PVN deklarācijas neiesniegšana, gluži tāpat kā tas, ka netiek veikta uzskaite, lai nodokļu administrācija varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, un netiek veikta izsniegto un samaksāto rēķinu reģistrācija, nedrīkst traucēt pareizu nodokļa iekasēšanu un līdz ar to apdraudēt kopējās PVN sistēmas sekmīgu darbību. Tādējādi Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm uzskatīt, ka šādi pārkāpumi pieder pie krāpšanas nodokļu jomā, un šādā gadījumā atteikt iespēju izmantot atskaitīšanas tiesības (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 7. decembris, *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 48. un 49. punkts).

57 Šajā ziņā vēl ir jānorāda, ka šajā gadījumā no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu var izdarīt arī secinājumu, ka līdzīgi pārkāpumi ir tikuši atkārtoti vairāku turpmāko taksācijas gadu garumā. Lai gan pamattiesvedība acīmredzami uz šiem pēdējiem taksācijas gadiem neattiecas, tie tomēr ir faktiskie apstākļi, ko iesniedzējtiesa var ņemt vērā, veicot visaptverošu izvērtējumu, kas tai ir jāveic saskaņā ar šī sprieduma 53. punktā minēto judikatūru.

58 Visbeidzot ir jāuzsver, ka nevar tikt uzskatīts, ka atskaitīšanas tiesību atteikums šajos apstākļos, kuri ir kvalificējami kā nodokļa maksātāja, kas apgalvo, ka tam ir šādas tiesības, veikta krāpšana nodokļu jomā, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam, jo nodokļa maksātājs, kas ir apzināti piedalījies šādā krāpšanā un apdraudējis kopējās PVN sistēmas darbību, nevar uz to likumīgi atsaukties (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 7. decembris, *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 51. un 54. punkts, kā arī šajā ziņā 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, 48. punkts).

59 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, ar ko nodokļu administrācijai tiek ļauts atteikt nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir ticis konstatēts, ka šis pēdējais minētais, veicot krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, nav izpildījis lielāko daļu tam noteikto formālo pienākumu, lai varētu šīs tiesības īstenot.

Par tiesāšanās izdevumiem

60 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 (septītā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168., 178. pants, 179. panta pirmā daļa, 180. un 182. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts tāds atskaitīšanas tiesību īstenošanas noilguma termiņš kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, ja ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;**

2) **Direktīvas 2006/112 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, ar ko nodokļu administrācijai tiek ļauts atteikt nodokļa maksātājam tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, ja ir ticis konstatēts, ka šis pēdējais minētais, veicot krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, nav izpildījis lielāko daļu tam noteikto formālo pienākumu, lai varētu šīs tiesības īstenot.**

[Paraksti]