TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 18. maijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) — Direktīva 2006/112/EK — 314. pants — Peļņas daļas režīms — Piemērošanas nosacījumi — Valsts nodokļu iestāžu atteikums ļaut nodokļa maksātājam piemērot peļņas daļas režīmu — Norādes rēķinos gan par to, ka piegādātājs ir piemērojis peļņas daļas režīmu, gan par atbrīvojumu no PVN — Piegādātāja veikta peļņas daļas režīma nepiemērošana piegādēm — Norādes, kas rada aizdomas par nelikumībām vai krāpšanu saistībā ar piegādēm

Lieta C-624/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) iesniedza ar lēmumu, 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*] (referents) un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

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

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— "*Litdana*" *UAB* vārdā – *P. Gruodis*, advokāts,

— Lietuvas valdības vārdā – *K. Dieninis*, *D. Stepanienė* un *D. Kriaučiūnas*, pārstāvji,

— Kipras valdības vārdā – *K. K. Kleanthous* un *E. Symeonidou*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

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

pasludina šo spriedumu.

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.), kas grozīta ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 226. panta 11. un 14. punktu un 314. panta a) un d) punktu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp "*Litdana" UAB* un *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas pakļautībā esošā Valsts nodokļu inspekcija, turpmāk tekstā – "Valsts nodokļu inspekcija") par šīs iestādes atteikumu piešķirt prasītājai tiesības piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu, aprēķinot pievienotās vērtības nodokli (PVN) par lietotu automašīnu, kas iegādātas no Dānijas uzņēmuma, pārdošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas preambulas 51. apsvērumā ir noteikts:

"Ir lietderīgi pieņemt Kopienas nodokļa sistēmu, kas piemērojama lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem."

4 Atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam:

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

[..]

11) ja pastāv atbrīvojums – atsauce uz šīs direktīvas attiecīgo noteikumu, attiecīgo valsts noteikumu vai jebkuru citu noteikumu par to, ka attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa;

[..]

14) ja piemēro kādu no īpašajiem režīmiem, kas piemērojami lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām – attiecīgi, atsauce "peļņas daļas režīms lietotām precēm", "peļņas daļas režīms mākslas darbiem" vai "peļņas daļas režīms kolekciju priekšmetiem un senlietām";

[..]."

5 Minētās direktīvas 313. panta 1. punktā ir noteikts:

"Attiecībā uz lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko [veic] tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, dalībvalstis saskaņā ar šīs apakšiedaļas nosacījumiem piemēro īpašu režīmu, lai uzliktu nodokli peļņai, ko guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs."

6 Šīs pašas direktīvas 314. pantā ir paredzēts:

"Peļņas daļas režīms attiecas uz tādām preču piegādēm, ko veic tirgotājs, kas tirgo lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja šīs preces Kopienas robežās tam piegādājusi kāda no turpmāk norādītajām personām:

a) persona, kas nav nodokļa maksātāja;

b) cits nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita nodokļa maksātāja preču piegādes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 136. pantu;

c) cits nodokļa maksātājs, ciktāl uz šā cita nodokļa maksātāja veiktām preču piegādēm attiecas atbrīvojums maziem uzņēmumiem, kas paredzēts 282. līdz 292. pantā, un ciktāl šīs piegādes attiecas uz kapitālieguldījumu precēm;

d) cits tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs [uzpircējs – nodokļa maksātājs], ciktāl šā cita tirgotāja [uzpircēja] preču piegādēm saskaņā ar šo peļņas daļas režīmu piemērots PVN."

7 Atbilstoši PVN direktīvas 315. pantam:

"Summa, par ko, piegādājot preces, maksājams nodoklis, kā minēts 314. pantā, ir peļņas daļa, ko ieguvis tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, atskaitot PVN, kas attiecas uz peļņas daļu.

Šā tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļa ir līdzvērtīga starpībai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasējis par precēm, un iepirkuma cenu."

8 PVN direktīvas 323. pantā ir noteikts:

"Nodokļa maksātāji no PVN, par kura nomaksu tie ir atbildīgi, nedrīkst atskaitīt maksājamo vai samaksāto PVN par precēm, ko tiem piegādājis vai piegādās tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ciktāl uz šo preču piegādi, ko veic tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, attiecas peļņas daļas režīms."

9 Šīs direktīvas 325. pantā ir noteikts:

"Tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, paša izsniegtos rēķinos nevar atsevišķi norādīt PVN par to preču piegādēm, kam viņš piemēro peļņas daļas režīmu."

Lietuvas tiesības

10 2002. gada 5. marta *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n° IX-751* (Lietuvas Republikas Likums Nr. IX-751 par pievienotās vērtības nodokli; *Žin.*, 2002, Nr. 35-1271), tā redakcijā, kas piemērojama lietas faktiem (turpmāk tekstā – "Likums par PVN"), 106. pantā ir noteikts:

"1. PVN maksātājs, kurš piegādā lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus un/vai senlietas, kā tas definēts šajā pantā, aprēķina PVN par piegādātajām lietotajām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām saskaņā ar šajā sadaļā minētajiem sīki izstrādātajiem noteikumiem. Šīs sadaļas noteikumi ir piemērojami PVN maksātājiem, kuri, veicot saimniecisko

darbību, pastāvīgi nodarbojas ar lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un/vai senlietu piegādēm. Ja PVN maksātājs piegādā savus paša lietotus materiālos pamatlīdzekļus, tad tiek uzskatīts, ka attiecībā uz šādiem darījumiem viņš atbilst šī punkta prasībām par pastāvīgu nodarbošanos ar lietotu preču piegādēm.

2. Ja PVN maksātājs piegādā lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus un/vai senlietas, kas iegādātas Eiropas Savienības teritorijā bez PVN, tad šīs sadaļas noteikumus piemēro lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un/vai senlietām, kuru iegādei ticis piemērots šis īpašais režīms, vai lietotiem transportlīdzekļiem, kuru iegādei tikuši piemēroti nosūtītājas dalībvalsts īpašie pārejas noteikumi par lietotiem transportlīdzekļiem, kas tiek piemēroti šajā dalībvalstī. [..]"

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

"1. Piegādājot [Likuma par PVN] 106. panta 2. punktā minētās preces, ar nodokli apliekamā summa ir tirgotāja peļņas daļa, kas aprēķināta šī panta 2. punktā noteiktajā veidā.

2. Pārdevēja peļņas daļa tiek aprēķināta kā starpība starp pārdevēja saņemto vai saņemamo atlīdzību (izņemot pašu PVN) par piegādātajām precēm un summu (ieskaitot PVN), kādu tas ir samaksājis vai kāda tam jāsamaksā piegādātājam, iegādājoties minētās preces. Ja tiek piegādātas PVN maksātāja ievestās preces, tad papildus jāatņem par šīm precēm iekasēto ievedmuitas nodevu, ievedmuitas nodokļu un ievedmuitas PVN summa."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 Prasītāja pastāvīgi nodarbojas ar lietotu automašīnu pārdošanu. Laikā no 2012. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 30. oktobrim tā no Dānijas uzņēmuma *Handicare Auto A/S* iegādājās lietotas automašīnas, kuras tā tālāk pārdeva fiziskām un juridiskām personām. Visos rēķinos par lietotajām automašīnām bija ietverta atsauce uz Dānijas likuma par PVN 69.–71. pantu un turklāt norādīts, ka šīs pārdotās automašīnas ir atbrīvotas no PVN. Pārdodot automašīnas, *Litdana* attiecīgajām automašīnām piemēroja Likuma par PVN 106. panta 2. punktā paredzēto peļņas daļas režīmu.

13 *Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* (Klaipēdas apriņķa Valsts nodokļu inspekcija, turpmāk tekstā – "reģionālā nodokļu inspekcija") veica nodokļu pārbaudi attiecībā uz *Litdana* par PVN aprēķinu par laikposmu no 2012. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 30. oktobrim. Par šo pārbaudi tika sastādīts ar 2014. gada 28. aprīli datēts pārbaudes ziņojums, kurā reģionālā nodokļu inspekcija konstatēja, ka *Litdana* ir nepamatoti piemērojusi peļņas daļas režīmu 25 lietotām automašīnām, kuras tā bija iegādājusies no *Handicare Auto* un pārdevusi tālāk fiziskām un juridiskām personām, jo šis pēdējais minētais uzņēmums pārdotajām automašīnām nebija piemērojis peļņas daļas režīmu. Tādējādi reģionālā nodokļu inspekcija pieprasīja *Litdana* samaksāt PVN EUR 15 745,48 apmērā.

14 2014. gada 23. jūnijā reģionālā nodokļu inspekcija apstiprināja pārbaudes ziņojumu un uzdeva *Litdana* samaksāt PVN EUR 15 745,48 apmērā un PVN nokavējuma procentus EUR 3 141,76 apmērā, kā arī naudas sodu EUR 1 574,66 apmērā. Ar 2014. gada 21. augusta lēmumu Valsts nodokļu inspekcija apstiprināja šo lēmumu.

15 *Litdana* iesniedza sūdzību *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības pakļautībā esošā Nodokļu strīdu komisija, turpmāk tekstā – "Nodokļu strīdu komisija"), lūdzot atcelt reģionālās nodokļu inspekcijas un Valsts nodokļu inspekcijas lēmumus.

16 Ar 2014. gada 31. oktobra lēmumu Nodokļu strīdu komisija apstiprināja Valsts nodokļu inspekcijas lēmumu, bet atbrīvoja *Litdana* no PVN nokavējuma procentu samaksas.

17 *Litdana* šos dažādos lēmumus pārsūdzēja *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva).

18 Iesniedzējtiesa precizē, ka Lietuvas nodokļu iestādes *Litdana* ir liegušas tiesības piemērot peļņas daļas režīmu, ņemot vērā vienīgi Dānijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, saskaņā ar kuru *Handicare Auto* attiecīgo automašīnu piegādēm nebija piemērojis peļņas daļas režīmu. Šādi rīkodamās, pirmkārt, Valsts nodokļu inspekcija nav ņēmusi vērā, ka *Handicare Auto* izsniegtajos rēķinos bija ietverta atsauce uz Dānijas likuma par PVN 69.–71. pantu, un, otrkārt, Nodokļu strīdu komisija ir uzskatījusi, ka *Litdana*, rīkojoties rūpīgi, būtu bijis jāvēršas *Handicare Auto*, lai iegūtu apstiprinājumu par to, ka šīs automašīnas tika pārdotas saskaņā ar peļņas daļas režīmu, vai jālūdz Dānijas nodokļu administrācijai sniegt informāciju par to, vai šis uzņēmums bija sniedzis PVN informācijas apmaiņas sistēmas (VIES) elektroniskajā datu bāzē informāciju par attiecīgo preču piegādi.

19 Tādējādi jautājums, kurš rodas iesniedzējtiesai, ir par to, vai nodokļa maksātājam, kurš ir saņēmis rēķinu, kurā ir ietvertas norādes gan par peļņas daļas režīmu, gan par atbrīvojumu no PVN, ir tiesības piemērot minēto PVN direktīvas 314. pantā paredzēto režīmu, neraugoties uz to, ka no vēlākas nodokļu iestāžu veiktas pārbaudes izriet, ka attiecīgās preces piegādājušais tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, šo režīmu nebija piemērojis.

20 Šādos apstākļos *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai saskaņā ar [PVN] direktīvas 314. panta a) punktu un 226. panta 11. punktu un šīs direktīvas 314. panta d) punktu un 226. panta 14. punktu tiek pieļauti ar šiem noteikumiem pamatoti valsts tiesību akti un/vai valsts prakse, kas neļauj nodokļu maksātājam piemērot PVN peļņas daļas režīmu tāpēc, ka pēc nodokļu administrācijas veiktas nodokļu pārbaudes kļūst skaidrs, ka PVN rēķinos par piegādātajām precēm tikusi sniegta nepareiza informācija/dati par PVN peļņas daļas režīma piemērošanu un/vai par atbrīvošanu no PVN, bet nodokļa maksātājs to nav zinājis un nevarēja zināt?

2) Vai [PVN] direktīvas 314. pants ir jāizprot un jāinterpretē tādējādi, ka, lai gan PVN rēķinā ir norādīts, ka preces ir atbrīvotas no PVN ([PVN] direktīvas 226. panta 11. punkts), un/vai pārdevējs ir piemērojis peļņas daļas režīmu, lai piegādātu preces ([PVN] direktīvas 226. panta 14. punkts), nodokļa maksātājs iegūst tiesības piemērot PVN peļņas daļas režīmu tikai tad, ja preču piegādātājs faktiski piemēro peļņas daļas režīmu un pienācīgi izpilda savas saistības PVN samaksas jomā (maksā PVN par peļņas daļu savā valstī)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

21 Nav strīda, ka atsauce “Sections 69-71”, kura norāda uz atbilstošajām Dānijas tiesību normām un kas ir ietverta *Litdana* saņemtajos rēķinos, ir jāizprot kā tāda, kas būtībā atbilst atsaucei “peļņas daļas režīms lietotām precēm”, kura atbilstoši PVN direktīvas 226. panta 14. punktam obligāti ir jānorāda rēķinos, ja tiek piemērots īpašais režīms, kas piemērojams lietotām precēm. Turklāt ne no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, ne no pamatlietas pušu Tiesai sniegtajiem apsvērumiem neizriet, ka pamatlietā būtu izvirzīts jautājums par *Litdana* saņemto rēķinu atbilstību PVN direktīvas 226. panta prasībām.

Par jautājumiem

22 Uzdodot savus jautājumus, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 314. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka dalībvalsts kompetentās iestādes nodokļa maksātājam, kurš ir saņēmis rēķinu, kurā ir ietvertas norādes gan par peļņas daļas režīmu, gan par atbrīvojumu no PVN, liedz tiesības piemērot peļņas daļas režīmu, ja no šo iestāžu veiktas vēlākas pārbaudes izriet, ka lietotās preces piegādājušais tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, šo preču piegādei šo režīmu faktiski nebija piemērojis.

23 Ievadam jāatgādina, ka tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, par tādām piegādātajām lietotajām precēm kā pamatlietā gūtās peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms ir īpašs PVN režīms, kas veido atkāpi no vispārējā PVN direktīvas režīma. Tādējādi šīs direktīvas 314. pants, kurā ir paredzēti šī īpašā režīma piemērošanas gadījumi, ir jāinterpretē šauri (skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Bawaria Motors*, C-160/11, EU:C:2012:492, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

24 Kā izriet no PVN direktīvas 314. un 315. panta, peļņas daļas režīms ļauj tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piemērot PVN vienīgi tai peļņas daļai, ko tas ir ieguvis, pārdodot lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus un senlietas, kas ir iegūti no kādas no personām, uz kurām attiecas PVN direktīvas 314. panta a)–d) punkts, un šī peļņas daļa atbilst starpībai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasējis par precēm, un iepirkuma cenu.

25 Kā izriet no PVN direktīvas preambulas 51. apsvēruma, peļņas daļas režīma mērķis ir izvairīties no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem saistībā ar lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Ar nodokli apliekot pilnu pārdošanas cenu, kuru lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietām ir noteicis tirgotājs – nodokļa maksātājs, kaut arī cenā, par kuru tas šo preci ieguva, bija ieskaitīts PVN, kuru iepriekš bija samaksājusi kāda no šīs direktīvas 314. panta a)–d) punktā minētajām personām, un kaut arī ne šī persona, ne tirgotājs – nodokļa maksātājs nevarēja atskaitīt PVN, faktiski tiktu radīta nodokļu dubultas uzlikšanas situācija (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Nosacījumi, kuriem jābūt izpildītiem, lai nodokļa maksātājs varētu piemērot peļņas daļas režīmu, ir paredzēti PVN direktīvas 314. pantā. Papildus to preču veidu precizēšanai, kuras tirgotājs – nodokļa maksātājs var piegādāt atbilstoši peļņas daļas režīmam, šī panta a)–d) punktā ir uzskaitītas personas, pie kurām šim tirgotājam – nodokļa maksātājam ir jāvēršas šo preču iegādei, lai tas varētu piemērot šo īpašo režīmu. Šīm dažādajām personām ir kopīgs tas, ka tās nav varējušas atskaitīt priekšnodokli, iegādājoties konkrēto preci, un tādējādi ir samaksājušas visu šo nodokli (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Bawaria Motors*, C-160/11, EU:C:2012:492, 37. punkts).

28 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka rēķinos, kurus *Litdana* saņēma no *Handicare Auto*, bija ietvertas norādes gan par peļņas daļas režīmu, gan par atbrīvojumu no PVN. Tā, piemēram, rēķinā Nr. 96681, kas ir iekļauts Tiesai nodotajos lietas materiālos un kas ir tipisks par attiecīgajām precēm pamatlietā *Handicare Auto* izsniegto rēķinu paraugs, papildus norādēm par rēķina izsniegšanas datumu, PVN reģistrācijas numuru, ar kuru *Handicare Auto* veica preču piegādes, šī uzņēmuma pilnu nosaukumu un adresi, piegādāto preču daudzumu un veidu, cenu par vienību, "*Total DKK*" cenu, PVN summu, kas vienāda ar "0", un "*Total DKK incl. VAT*", ir iekļautas norādes "*Sections 69-71*" un "*Free of VAT*".

29 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Handicare Auto* izsniegtajos rēķinos ietvertā norāde par peļņas daļas režīma piemērošanu ir bijusi kļūdaina, jo pēc nodokļu iestāžu veiktās pārbaudes izrādījās, ka *Handicare Auto* šo režīmu attiecīgo lietoto automašīnu piegādēm faktiski nebija piemērojis. Šīs iestādes no tā secināja, ka *Litdana* nebija tiesību piemērot peļņas daļas režīmu, jo šī režīma piemērošanas nosacījumi nebija izpildīti, un šī iemesla dēļ tās pēc tam pieprasīja *Litdana* samaksāt piemērojamo PVN summu.

30 Šajā ziņā ir jāatzīst, ka PVN direktīvas 314. panta d) punktā paredzētais peļņas daļas režīma piemērošanas gadījums ir pakļauts nosacījumam, ka šajā pantā minētās preces piegādā cits tirgotājs – nodokļa maksātājs, kas piegādei ir piemērojis šo īpašo režīmu, un tas ir nosacījums, kas šajā gadījumā nav izpildīts. Turklāt no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertajām norādēm neizriet, ka uz situāciju pamatlietā attiektos kāds cits no šajā 314. pantā paredzētajiem šī režīma piemērošanas gadījumiem.

31 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (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 tā pastāvīgajā judikatūrā par PVN direktīvā paredzētajām tiesībām uz PVN atskaitīšanu vispirms secināja, ka valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka šīs tiesības, ja, ņemot vērā objektīvus faktus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir notikusi krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Turpinājumā tā nosprieda, ka ļaunprātīgas izmantošanas vai krāpšanas sekas principā attiecas arī uz tiesībām uz atbrīvojumu par piegādēm Kopienas iekšienē (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts). Visbeidzot, Tiesa apstiprināja, ka, ciktāl iespējamais atteikums piešķirt tiesības, kas izriet no PVN direktīvas, atspoguļo vispārējo principu, ka neviens nevar savā labā ļaunprātīgi vai krāpnieciski izmantot tiesības, kas izriet no Savienības tiesiskās sistēmas, valsts iestādēm un tiesām vispārīgi ir pienākums paust šādu atteikumu neatkarīgi no tā, kādas tiesības PVN jomā ir skārusi krāpšana, kas tādējādi ietver arī tiesības uz PVN atmaksāšanu (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, 46. punkts).

33 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tā tas ir ne tikai tad, ja krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis pats nodokļa maksātājs, bet arī tad, ja nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka ar attiecīgo darījumu tas piedalās darījumā, kas ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, kuru ir īstenojis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies piegādes ķēdē (attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām skat. spriedumu, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38.–40. punkts; attiecībā uz tiesībām uz atbrīvojumu par piegādēm Kopienas iekšienē skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts, un attiecībā 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 Tādējādi prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, kas no tā var tikt saprātīgi pieprasīti, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Savukārt ar PVN direktīvā paredzēto tiesību uz atskaitīšanu sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nav zinājis vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN krāpšanu. Sistēmas, kurā atbildība iestājas bez vainas, izveidošana pārsniegtu to, kas ir nepieciešams valsts kases tiesību aizsardzībai (spriedums, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. un 42. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

36 No tā izriet, ka pat tad, ja nebija izpildīti materiālie nosacījumi piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanai no PVN vai PVN atskaitīšanai, Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa maksātājam, kurš ir rīkojies labticīgi un ir veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar dalību krāpšanā nodokļu jomā, nevar tikt atteiktas šīs tiesības (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 68. punkts, kā arī 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 47.–50. un 55. punkts).

37 Šā sprieduma 32.–35. punktā atgādinātie apsvērumi attiecas arī uz gadījumu, kad valsts iestādes vai tiesas atsaka tiesības piemērot PVN direktīvas 314. pantā paredzēto peļņas daļas režīmu, un visi lietas dalībnieki un ieinteresētās personas, kas Tiesai iesnieguši savus apsvērumus, par to ir vienisprātis.

38 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākumu, kuri konkrētā gadījumā var tikt saprātīgi prasīti no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot ar PVN direktīvu piešķirtās tiesības, lai pārliecinātos, ka viņa darījumi neietilpst kāda augšupējās ķēdes tirgus dalībnieka izdarītā krāpšanā, noteikšana ir atkarīga galvenokārt no šī konkrētā gadījuma apstākļiem (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 53., 54. un 59. punkts un tajos minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts).

39 Ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esamību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts).

40 Tomēr nodokļu administrācija nevar vispārīgi prasīt no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības piemērot peļņas daļas režīmu, pirmkārt, lai tas pārbaudītu, ka ar precēm, saistībā ar kurām tiek lūgts izmantot šis tiesības, saistītā rēķina izsniedzējs ir izpildījis savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējo darījumu līmenī nav nelikumību 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 iestādēm ir jāveic nepieciešamās pārbaudes pie uzņēmējiem, lai konstatētu PVN nelikumības un krāpšanu, kā arī jāuzliek sodi uzņēmējam, 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 jautājums par to, vai *Litdana* ir rīkojusies labticīgi un veikusi visus pasākumus, kurus no tās saprātīgi var tikt pieprasīti, lai pārliecinātos, ka tās veiktie darījumi nav saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā, ir jānovērtē iesniedzējtiesai, ņemot vērā šā sprieduma 38.–41. punktā 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* piegādēm, par kurām ir runa pamatlietā, faktiski nebija piemērojis peļņas daļas režīmu. Katrā ziņā tas nekādi neizriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu.

44 Kas attiecas uz jautājumu par to, vai *Litdana* ir veikusi visus nepieciešamos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tās veiktie darījumi nav saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā, iesniedzējtiesa sava vispārējā vērtējuma ietvaros varēs ņemt vērā it īpaši faktu, ka piegādes pamatlietā šķiet esam daļa no ilgstošām darījumattiecībām starp *Litdana* un *Handicare Auto*, kuru kontekstā *Litdana* pagātnē bija parūpējusies par to, lai tā nodokļu iestādēs pārliecinātos par *Handicare Auto* izsniegtajos rēķinos ietvertās norādes "*Sections 69-71*" nozīmi, un bija saņēmusi šo iestāžu apstiprinājumu, ka rēķini, uz kuriem ir šī norāde, ir pietiekams pierādījums, kas tai ļauj piemērot peļņas daļas režīmu. Šādos apstākļos būtu pretrunā samērīguma principam pieprasīt, lai nodokļa maksātājs sistemātiski pirms

katras piegādes pārliecinātos, ka piegādātājs faktiski ir piemērojis peļņas daļas režīmu, vismaz tad, ja nav nekādu norāžu, kas radītu aizdomas par nelikumību vai krāpšanas pastāvēšanu šā sprieduma 39. punkta izpratnē.

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

46 Šajā ziņā, lai gan ir taisnība, ka šī divkāršā norāde nav nepārprotama, jo ar to, šķiet, 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 darījusi Eiropas Komisija, ka nav acīmredzami, ka šī divkāršā norāde būtu tāda, kurai piesardzīgam uzņēmējam, kas nav eksperts PVN jomā, būtu bijis jārada aizdomas par augšupējās ķēdes tirgus dalībnieka veiktām nelikumībām 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 šā cita tirgotāja preču piegādēm saskaņā ar peļņas daļas režīmu ir piemērots PVN. Gan norādi par atbrīvojumu no PVN, gan norādi par peļņas daļas režīmu, kas ietvertas rēķinos, par kuriem ir runa pamatlietā, nodokļa maksātājs varētu interpretēt – kā tiesas sēdē apgalvoja *Litdana* – kā apstiprinājumu tam, ka ar nodokli ir aplikta vienīgi tirgotāja peļņas daļa, attiecīgo preču vērtībai paliekot no tā atbrīvotai, – par to ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai.

47 Turklāt – neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, – šajos rēķinos ietverto norādi "*Free of VAT*" apvienojumā ar norādēm "*Sections 69-71*" un "*Total DKK incl. VAT*" nodokļa maksātājs varētu interpretēt arī kā tādu, kas apstiprina, ka saistībā ar peļņas daļas režīma piemērošanu tas atbilstoši PVN direktīvas 323. pantam nevar atskaitīt attiecīgo preču iegādes brīdī samaksāto priekšnodokli, vai arī – ka runa ir par piegādēm, uz kurām attiecas šis režīms, saistībā ar kuru atbilstoši šīs direktīvas 325. pantam tirgotājs – nodokļa maksātājs paša izsniegtos rēķinos nevar atsevišķi norādīt PVN par attiecīgajām piegādēm.

48 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 314. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka dalībvalsts kompetentās iestādes nodokļa maksātājam, kurš ir saņēmis rēķinu, kurā ir ietvertas norādes gan par peļņas daļas režīmu, gan par atbrīvojumu no PVN, liedz tiesības piemērot peļņas daļas režīmu, pat ja no šo iestāžu veiktas vēlākas pārbaudes izriet, ka lietotās preces piegādājušais tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, šo preču piegādei šo režīmu faktiski nebija piemērojis, ja vien kompetentās iestādes nepierāda, ka nodokļa maksātājs nav rīkojies labticīgi vai ka tas nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija viņa spēkos, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar dalību krāpšanā nodokļu jomā; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 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 (devītā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, 314. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka dalībvalsts kompetentās iestādes nodokļa maksātājam, kurš ir saņēmis rēķinu, kurā ir ietvertas norādes gan par peļņas daļas režīmu, gan

par atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), liedz tiesības piemērot peļņas daļas režīmu, pat ja no šo iestāžu veiktas vēlākas pārbaudes izriet, ka lietotās preces piegādājušais tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, šo preču piegādei šo režīmu faktiski nebija piemērojis, ja vien kompetentās iestādes nepierāda, ka nodokļa maksātājs nav rīkojies labticīgi vai ka tas nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija viņa spēkos, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar dalību krāpšanā nodokļu jomā; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]