

Anonimizētā versija

Tulkojums

C-521/19 – 1

Lieta C-521/19

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2019. gada 8. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Spānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 19. jūnijs

Apelācijas sūdzības iesniedzējs:

CB

Atbildētāja:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

[..]

[Sertifikācijas formula, atsauces uz nolēmumiem, puses un pārstāvji]

LĒMUMS

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO [ADMINISTRATĪVO LIETU
PALĀTA] [..]

[*Omissis*: palātas sastāvs]

Akoruņā, 2019. gada deviņpadsmitajā jūnijā.

FAKTI

PIRMKĀRT.- STRĪDS.

Tiesvedība attiecas uz *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia* [Galisijas Reģionālās nodokļu pārsūdzības iestādes] 2018. gada 10. maija nolēmumu, ar ko ir noraidīta CB administratīvā prasība par maksāšanas paziņojumu par fizisko personu ienākumu nodokli un sodiem par 2010., 2011. un 2012. gadu. **[oriģ. 2. lpp.]**

Maksāšanas paziņojumi un sodi ir saistīti ar Nodokļu inspekcijas darbībām, kas uzsāktas 2014. gada 14. jūlijā, lai pārbaudītu [CB] “*IAE 853-izpildītājmākslinieku aģenta*” darbību (kas ir apliekama ar PVN un nav no tā atbrīvota).

Viņš sniedza pakalpojumus *GRUPO LITO*: uzņēmumu kopumam – neformālai grupai – [...] [*omissis*: grupas īpašnieka identitāte], kas pārvaldīja infrastruktūru (teltis, mūzikas aprīkojums, transports [...]) un orķestrus (70), kuri uzstājās pilsētu aizbildņu (un citos) svētkos Galisijā.

Attiecības bija šādas: CB savā apgabalā (kas aptvēra vairākas pašvaldības) sazinājās ar *COMISIÓN DE FIESTAS* (neformāla svētku rīkotājgrupa kaimiņu apgabalā) un *GRUPO LITO* vārdā vienojās par orķestru uzstāšanos. Gandrīz visos gadījumos *COMISIÓN DE FIESTAS* maksājumus *GRUPO LITO* veica skaidrā naudā, neizsniedzot rēķinu un nenorādot tos grāmatvedības uzskaitē, tādējādi netika deklarēts nedz uzņēmumu ienākuma nodoklis, nedz PVN.

CB saņēma 10 % no *Grupo Lito* ieņēmumiem: tie bija maksājumi skaidrā naudā, kas arī netika deklarēti un par kuriem netika izsniegti rēķini.

2012. gadā viņš organizēja 150 pasākumus, kas *Grupo Lito* radīja peļņu 608 427 EUR apmērā, un [CB] ieņēmumi bija 60 692,50 EUR. 2011. gadā tika gūta peļņa 675 654 EUR apmērā, un viņa ieņēmumi bija 67 565,40 EUR, 2010. gadā gūta peļņa bija 644 149 EUR un viņa ieņēmumi bija 64 414,90 EUR.

CB neveica nekādu grāmatvedības vai oficiālu uzskaiti, kā arī nedz izsniedza, nedz saņēma rēķinus, līdz ar to viņš arī neiesniedza PVN deklarācijas.

Nodokļu iestāde uzskatīja, ka summās, ko bija saņēmis CB, proti, 60 692,50 EUR, 67 565,40 EUR un 64 414,90 EUR, nebija iekļauts PVN, un ka tādējādi no saņemtās kopējās summas bija jāsamaksā ienākuma nodoklis.

OTRKĀRT.– Cita starpā CB apgalvo, ka *AEAT* par ienākumiem uzskatītajām summām pēc tam piemēro attiecīgo PVN, tādējādi tā pārkāpjot Spānijas *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) judikatūru [...] [atsauces uz *Tribunal Supremo* spriedumiem], saskaņā ar kuru “1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “*LPVN*” (1992. gada 29. decembra *BOE* Nr. 312) 78. panta 1. punkts kopsakarā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK **[oriģ. 3. lpp.]** (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 11.12.2006., 1. lpp.) 73. un 78. pantu un Eiropas Savienības Tiesas 2013. gada 7. novembra spriedumā apvienotajās lietās *Tulicā* un *Plavošin*,

C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, sniegto interpretāciju ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumos, kad Nodokļu inspekcija konstatē ar minēto nodokli apliekamos slēptos darījumus, par kuriem nav izsniegti rēķini, ir jāuzskata, ka par minētajiem darījumiem pušu nolīgtajā cenā ir iekļauts pievienotās vērtības nodoklis”.

Tādējādi CB uzskata, ka, tā kā viņam nav iespējams pieprasīt samaksāt nepārnesto PVN, jo viņa rīcības dēļ netika izpildīts nodokļu maksāšanas pienākums (Spānijas PVN likuma 89. panta 3. punkta 2. apakšpunkts), ir jāuzskata, ka sniegto pakalpojumu cenā ir iekļauts PVN, kas [savukārt] ietekmē fizisku personu ienākuma nodokļa bāzes noteikšanu, [tāpēc] ir jāgroza saistībā ar minētā nodokļa maksāšanas paziņojumiem izdotie administratīvie akti, par viņa darbību gūtos ienākumus un tādējādi arī nodokļa bāzi samazinot par summu, kura atbilst PVN maksājumiem, kas būtu bijuši jāpārnes, bet kas netika pārnesti.

TREŠKĀRT.– 2019. gada 30. maija rīkojumā pusēm tika norādīts uz iespēju uzsākt prejudiciāla nolēmuma tiesvedību Eiropas Savienības Tiesā par AEAT interpretācijas – kas ir pretrunā *Tribunal Supremo* judikatūrai – saderību ar 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli 78. panta 1. punktu, skatot to kopsakarā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 73. un 78. pantu, saistībā ar 2016. gada 28. jūlija spriedumu (lieta C-332/15, *Astone*), 2016. gada 5. oktobra spriedumu (lieta C-576/15, *Marinova*), 1974. gada 3. decembra spriedumu *Van Binsbergen*, C-33/74 (uz Savienības tiesībām nevar atsaukties krāpnieciskā nolūkā) un spriedumu *Emsland-Stärke*, C-110/99 (kurā ir nospriests, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegums ir Eiropas Savienības tiesību sistēmai raksturīgs princips), tādus gadījumos kā izskatāmajā lietā, kurā iesaistītās puses brīvprātīgi un saskaņoti veica slēptus darījumus skaidrā naudā, neizsniedzot rēķinus un nedeklarējot PVN, un tad, kad Nodokļu inspekcija to konstatē, tie sev par labu apgalvo, ka ir jāuzskata, ka maksājumos ir iekļauts PVN.

CETURTKĀRT.– Apelācijas sūdzības iesniedzējs iebilda pret prejudiciālā nolēmuma tiesvedības ierosināšanu, uzskatot, ka *Tribunal Supremo* 2017. gada 27. septembra spriedumā Kopienų tiesiskais regulējums ir interpretēts pareizi [...].
[oriģ. 4. lpp.]

Letrado del Estado [advokāts] kā administrācijas pārstāvis uzskatīja, ka prejudiciāls jautājums ir jāuzdod, jo EST 2013. gada 7. novembra spriedums *Tulică* un *Plavoşin*, uz kuru balstās *Tribunal Supremo*, nav piemērojams gadījumiem, kuros ir konstatējama krāpnieciska rīcība, un sava viedokļa pamatojumam viņš min EST spriedumus: 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 49. punkts; 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 58. punkts, un 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* u.c., apvienotās lietas C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 48. punkts. Nesen un tādējādi pēc tam, kad tika pasludināts vairākums Spānijas *Tribunal Supremo* spriedumu, kuros ir atkārtoti sniegta strīdīgā PVN direktīvas interpretācija, EST atkārtoti ir apstiprinājusi, ka

nodokļu iestāde var liegt nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja tiek pierādīts, ka tas ir rīkojies negodīgi nolūkā gūt no šīm tiesībām labumu (skat. spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161).

JURIDISKAIS PAMATOJUMS

PIRMKĀRT.– Strīds attiecas uz šādiem Likuma 37/1992 pantiem:

78. pants. Nodokļa bāze. Vispārīgs noteikums. *1. Nodokļa bāze ir kopējā summa, ko saņēmējs vai trešās personas ir samaksājuši kā atlīdzību par darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli.*

88. pants. Nodokļa pārnešana. *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 pārnešana 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 pievienotās vērtības nodokli, kas tomēr attiecīgā gadījumā ir jāpārnes kā neatkarīga daļa, un, ja attiecīgā gadījumā tas tiek pārnests, iekasēšanai iesniegtajos dokumentos nolīgto 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 tika noteiktas administratīvā veidā, norādot piemēroto nodokļa likmi. Iepriekšējos punktos paredzētos noteikumus nepiemēro tiesiskajā regulējumā noteiktajiem darījumiem. [oriģ. 5. lpp.] 3. Nodokli pārnes attiecīgā rēķina izrakstīšanas un izsniegšanas brīdī. 4. Tiesības uz pārnešanu tiek zaudētas pēc viena gada no dienas, kad ir iestājies nodokļa iekasējamības gadījums. 5. Ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darījuma saņēmējam nav pienākuma maksāt pārnesto nodokli, pirms ir iestājies minētā nodokļa iekasējamības gadījums. 6. Strīdus, kas var rasties saistībā ar nodokļa pārnešanu gan attiecībā uz tā pamatotību, gan tā apjomu, izskata kā strīdus nodokļu jomā, ceļot attiecīgas administratīvas prasības.*

89. pants. Pārnestā nodokļa koriģēšana *1. Nodokļa maksātāji koriģē pārnesto nodokli, ja tas netika 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 atsaucē minētajā 80. pantā. 2. Iepriekšējā punkta noteikumus piemēro arī gadījumā, ja netika pārnesta nekāda summa, bet saistībā ar darījumu tika izsniegts rēķins. 3. Neatkarīgi no iepriekšējos punktos paredzētajiem noteikumiem pārnesto nodokli nekoriģē šādos gadījumos: 1.º Ja*

koriģēšana nav pamatota ar iemesliem, kas ir paredzēti šā Likuma 80. pantā, ietver pārnesto summu palielinājumu un darījumu saņēmēji nedarbojas kā uzņēmēji, piegādātāji vai pārdevēji, izņemot gadījumus, kad nodokļa likmes tiek palielinātas saskaņā ar tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram koriģēšanu var veikt mēnesī, kad stājas spēkā jaunas nodokļa likmes, un nākamajā mēnesī. 2.° Ja nodokļu iestāde attiecīgos maksāšanas paziņojumos norāda lielākas iekasējamās un nepārnestās 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 zināja vai, apliecinot pienācīgu rūpību, viņam bija jāzina, ka tika veikts ar krāpšanu saistīts darījums.

**OTRKĀRT.– ATBILSTOŠĀS EIROPAS SAVIENĪBAS TIESĪBU NORMAS
Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo
pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 73. un 78. pants. [oriģ. 6. lpp.]**

73. pants

“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.”

78. pants

Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

- a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;*
- b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakšanas, 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.

TREŠKĀRT.– Tāpēc ir jānoskaidro, vai 89. panta 3. punkta 2. apakšpunktā skaidri paredzētais noteikums un tā piemērošana, ko veic AEA, lai novērstu un sankcionētu tādus gadījumus, attiecībā uz kuriem pārbaudē tiek konstatēts darījums, ko visas tajā iesaistītās personas brīvprātīgi un saskaņoti slēpj (maksājumi skaidrā naudā, neizsniedzot rēķinus, kā arī nedeklarējot un neiekļaujot PVN), ir saderīgi ar PVN neitralitātes principu (spriedumi, 2016. gada 28. jūlijs (lieta C-332/15, *Astone*), 2016. gada 5. oktobris (lieta C-576/15, *Marinova*), spriedums, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), spriedums, 1974. gada 3. decembris, *Van Binsbergen*, C-33/74 (uz Savienības tiesībām nevar atsaukties krāpnieciskos nolūkos), un spriedums *Emsland-Stärke*, C-110/99 (kurā ir atzīts, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegums ir Eiropas Savienības tiesību sistēmai raksturīgs princips)), uzskatot, ka minētajos **[oriģ. 7. lpp.]**

darījumos, kas tiek apzināti slēpti, tika iekļauts attiecīgais PVN tāpat kā darījumos starp uzņēmējiem, kas netiek slēpti un kuru maksājumi ir oficiāli reģistrēti, saskaņā ar *Tribunal Supremo* minētajos spriedumos sniegto interpretāciju [...] [atsauces uz iepriekš minētajiem *Tribunal Supremo* spriedumiem] (piemērojot EST 2013. gada 7. novembra spriedumā *Tulică* un *Plavoşin* izstrādāto judikatūru). Vai arī, gluži pretēji, nevar atsaukties uz nodokļa neitralitāti, tiesisko regulējumu un minēto EST judikatūru, uzskatot, ka ir iestājies PVN iekasējamības gadījums arī šajos gadījumos, kad darījums tiek slēpts, kad nav oficiālu pierādījumu maksājumiem un kad tas tiek konstatēts, iestādei veicot pārbaudes. Un tas izpaužas tādējādi, ka uz nodokļa neitralitāti var atsaukties tikai tie, kas pilda nodokļu tiesisko regulējumu, nevis tie, kas to apzināti nepilda.

Ar šo

PALĀTA NOLEMJ

PIRMKĀRT.– Apturēt tiesvedību līdz brīdim, kad tiks pasludināts spriedums prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā.

OTRKĀRT.– Uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai, ņemot vērā neitralitātes, krāpšanas nodokļu jomā un tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma un konkurences izkropļojuma aizlieguma principus, PVN direktīvas 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 ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, par kuriem nav izsniegti rēķini, ir jāuzskata, ka pievienotās vērtības nodoklis ir iekļauts par minētajiem darījumiem pušu nolīgtajā cenā?”

Tādēļ **KRĀPŠANAS** gadījumos, kuros darījums no nodokļu iestādes tika slēpts, var uzskatīt, – kā to var secināt no EST 2016. gada 28. jūlija (lieta C-332/15, *Astone*), 2016. gada 5. oktobra (lieta C-576/15, *Marinova*) un 2018. gada 7. marta (C-159/17, *Dobre*, EU:C:2018:161) sprieduma, – ka samaksātajās un saņemtajās summās PVN nav iekļauts, lai veiktu attiecīgu aprēķinu un uzliktu atbilstošu sodu.”

[..] [**oriģ. 8. lpp.**] [*omissis*: standartfrāze, lai izdotu rīkojumu iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu un uzsākt prejudiciāla nolēmuma tiesvedību Eiropas Savienības Tiesā]

[*omissis*: paraksti, apliecinājuma formula, datums u.c.]