

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2022. gada 1. decembr? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 168. pants – Ties?bas uz PVN atskait?šanu – Nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principi – Kr?pšana – Pier?d?jumi – Nodok?a maks?t?ja pien?kums iev?rot pien?c?gu r?p?bu – T?du pien?kumu p?rk?puma ?emšana v?r?, kas izriet no valsts un Savien?bas ties?bu norm?m par p?rtikas ??des drošumu – Nodok?a maks?t?ja pilnvarojums trešai personai veikt ar nodokli apliekamus dar?jumus – Eiropas Savien?bas Pamatties?bu harta – 47. pants – Ties?bas uz lietas taisn?gu izskat?šanu

Liet? C?512/21

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *F?városi Törvényszék* (Galvaspils?tas Budapeštas tiesa, Ung?rija) iesniegusi ar 2021. gada 31. maija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2021. gada 17. august?, tiesved?b?

### ***Aquila Part Prod Com SA***

pret

### ***Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,***

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js D. Gracijs [*D. Gratsias*], tiesneši M. Ileši?s [*M. Ileši?*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents),

?ener?ladvok?ts: P. Pikam?e [*P. Pikam?e*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko snieguši:

- *Aquila Part Prod Com SA* v?rd? – L. Réti, ügyvéd,
- Ung?rijas vald?bas v?rd? – M. Z. Fehér un K. Szíjjártó, p?rst?vji,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – O. Serdula, M. Smolek un J. Vl?il, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – B. Béres un J. Jokubauskait?, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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.) 9. panta 1. punktu, 10. un 167. pantu, 168. panta a) punktu un 178. panta a) punktu, aplūkojot tos kopsakarā ar nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās drošības principiem, kā arī ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Aquila Part Prod Com SA* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sādzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “Sādzību nodaļa”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas šai sabiedrībai jāmaksā par laikposmu no 2012. gada augusta līdz novembrim, apmēru.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3 Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 10. pantu:

“Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts paredztais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic “patstāvīgi”, atbrīvo no PVN nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.”

5 Minētās direktīvas 167. pants ir paredzēts, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

6 Direktīvas 2006/112 168. pants ir noteikts:

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

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

[..].”

7 Saskaņā ar šīs direktīvas 178. pantu:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punkts paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz prešu piegādi vai pakalpojumu

sniegšanu – jāsaglabā rīcības, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

### ***Ungārijas tiesības***

8 *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums XCII par taksācijas vispārīgo kārtību; 2003. gada 14. novembra *Magyar Közlöny* 2003/131, 9990. lpp.; turpmāk tekstā – “Likums par taksācijas vispārīgo kārtību”) 1. panta 7. punkts ir paredzēts:

“Līgumi, darījumi un citi līdzīgi akti ir kvalificējami pēc to faktiskā satura. Līgumiem vai citiem juridiskiem aktiem, kam nav spēka, nodokļu uzlikšanas kontekstā ir nozīme, ciktāl var tikt pierādītas to ekonomiskās sekas.”

9 Likuma par taksācijas vispārīgo kārtību 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“Tiesības, kas tiek īstenotas ar nodokļiem saistītajās tiesiskajās attiecībās, ir jāsteno atbilstoši to mērķim. Piemērojot nodokļu tiesību aktus, par tiesību īstenošanu atbilstoši to mērķim nav uzskatāma līgumu slēgšana vai citu darījumu veikšana, kuru mērķis ir apiet nodokļu tiesību aktu noteikumus.”

10 Saskaņā ar minētā likuma 97. panta 4. un 6. punktu:

“4. Kontroles laikā nodokļu administrācijai ir pienākums konstatēt un pierādīt faktus, izņemot gadījumus, kad atbilstoši likumam pierādīšanas pienākums ir nodokļa maksātājam.

[..]

6. Konstatējot faktus, nodokļu administrācijai ir pienākums izpētīt arī faktus, kas liecina par labu nodokļa maksātājam. Nepierādīts fakts vai apstāklis – izņemot aplēses procedūra – nevar tikt vērtēts par sliktu nodokļa maksātājam.”

11 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; 2007. gada 16. novembra *Magyar Közlöny* 2007/155, 10893. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 26. pants ir noteikts:

“Ja nosūtīšanu vai pārvadāšanu veic piegādātājs, pircējs vai trešā persona piegādātāja vai pircēja uzdevumā, preces piegādes vieta ir vieta, kurā prece atrodas nosūtīšanas vai pārvadājuma, attiecībā uz ko pircējs norādīts kā saņēmējs, uzsākšanas brīdī.”

12 PVN likuma 27. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Ja prece vairākkārt tiek secīgi pārdota tādā veidā, ka to nosūtā vai pārvadā tieši no sūtītāja piegādātāja pie galapircēja, kas norādīts kā saņēmējs, 26. pants ir piemērojams tikai vienai preces piegādei.”

13 Saskaņā ar PVN likuma 119. panta 1. punktu:

“Ja vien likumā nav noteikts citādi, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad ir jānosaka maksājama nodoklis atbilstoši iepriekš aprēķinātajam priekšnodoklim (120. pants).”

14 PVN likuma 120. pants ir paredzēts:

“Ciktāl nodokļa maksātājs lieto vai citādi izmanto preces vai pakalpojumus un šajā statusā to

dara, lai piegādātu ar nodokli apliekamas preces vai sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus, no viņam aprēķināt nodokļa summas viņam ir tiesības atskaitīt:

a) nodokli, ko viņam rēķinājis jebkurš cits nodokļa maksātājs – ieskaitot jebkuru personu vai vienību, kurai ir jāmaksā vienkrāšotais uzņēmumu ienākuma nodoklis, – saistībā ar preču vai pakalpojumu iegādi.

[..]”

15 PVN likuma 127. panta 1. punkts ir precīzāts:

“Tiesību uz atskaitēšanu pamatnosacījums ir tas, ka nodokļa maksātājam personai ir izsniegts:

a) 120. panta a) punkts paredz tajā gadījumā – uz to vārda izraksts rēķinā, kas apliecina darījuma veikšanu;

[..].”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

16 *Aquila Part Prod Com* ir Rumānijas sabiedrības *Agrirom SRL* – kurai kopš 2010. gada 2. jūnija ir PVN reģistrācijas numurs Ungārijā – tiesību un saistību pārrēķinā. *Aquila Part Prod Com* galvenā darbība ir starpniecības pakalpojumi pārtikas, dzirvienu un tabakas izstrādājumu vairumtirdzniecībā. 2011. gada 1. aprīlī šī sabiedrība noslēdza ar citu sabiedrību pilnvarojuma līgumu, ar kuru tā uzticējās pārdotajai minētajai veikt preču pirkšanu un pārdošanu pilnvarotajā vārdā.

17 No 2012. līdz 2017. gadam nodokļu administrācija veica PVN pārbaudi par laikposmu no 2012. gada augusta līdz novembrim, ņemot vērā daudzas izmeklēšanas. Pārbaudes nosaukums šīs administrācijas pieņemamā lēmuma pamatā, ar kuriem tā veica PVN uzrēķinu 86 815 000 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 206 000 EUR) apmērā par 2012. gada augustu, 66 012 000 HUF (aptuveni 157 000 EUR) apmērā par 2012. gada septembri, 109 400 000 HUF (aptuveni 260 000 EUR) apmērā par 2012. gada oktobri un 24 607 000 HUF (aptuveni 58 500 EUR) apmērā par 2012. gada novembri, un šīs summas lielākoties atbilst PVN atmaksāšanas pieprasījumam, kas atzīts par nepamatotu, un mazāk mērķa – neiekrāš nodokli. Turklāt tika uzlikts naudas sods nodokļu jomā un noteikts pienākums maksāt kavējuma naudu.

18 Šajos lēmumos nodokļu administrācija konstatēja, ka pārbaudītajos laikposmos nodokļa maksātājs bija piedalījies karuseveidā krāpšanā. Šīs konstatējums citastarp ir balstīts uz to, ka esot pieauts valsts tiesību norma par pārtikas drošumu un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 178/2002 (2002. gada 28. janvāris), ar ko paredz pārtikas aprites tiesību aktu vispārīgus principus un prasības, izveido Eiropas Pārtikas nekaitīguma iestādi un paredz procedūras saistībā ar pārtikas nekaitīgumu (OV 2002, L 31, 1. lpp.), normu pārkāpums, kas liecinot, ka izvirzītais mērķis esot bijis attiecīgo preču novirzīšana no Slovākijas uz Ungāriju. Minētais konstatējums ir balstīts arī uz dažādu sabiedrību, kas piedalījās piegāzē, finanšu darījumiem, uz zemo uzcenojumu, ko piemērojusi katra no šīm sabiedrībām, un dažādu šo sabiedrību neracionālu rēķinā komercjautājumos, un tas pierādot, ka runa ir par rēķinu izsniegšanas rēķinā ar mērķi iegūt prettiesisku nodokļa priekšrocību un apzināti izvairīties no nodokļu aplikšanas.

19 Minētajos lēmumos nodokļu administrācija izmantoja daudzus faktus, kas šīs administrācijas ieskatā pierāda nodokļa maksātāja aktīvu dalību krāpšanā, tostarp faktu, ka līgumi tika noslēgti ar nodokļa maksātāja līdzdalību, ka pārbaudījuma līgumos bija iekļauta neierasta klauzula, ka Slovākijas klients pārdeva tādā Ungārijā preces, kuras tas bija iegādājies

taj? paš? dien? Ung?rij?, un ka past?v?ja saikne starp person?m, kas bija iesaist?tas r??inu izrakst?šanas ??d?. T? ar? nor?d?ja uz apst?k?iem, kas pier?dot, ka nodok?a maks?t?js nebija izr?d?jis pien?c?gu r?p?bu, tostarp apst?kli, ka t?s sabiedr?bas p?rvald?t?js, ar kuru nodok?a maks?t?js nosl?dzis pilnvarojuma l?gumu, iepriekš jau bija piedal?jies kr?pšan? PVN jom? un ka š? sabiedr?ba ir piedal?jusies kr?pniecisk? r??inu izrakst?šanas ??d?, k? ar? citus faktus, kas liecinot par š? p?rvald?t?ja l?dzdal?bu kr?pšan?.

20 T? k? visi ?etri nodok?u administr?cijas l?mumi tika apstiprin?ti ar S?dz?bu noda?as 2017. gada 8. decembra l?mumu, *Aquila Part Prod Com* v?rs?s *F?városi Törvényszék* (Galvaspils?tas Budapeštas tiesa, Ung?rija), proti, iesniedz?jties?, ar pieteikumu, kura atbalstam t? apgalvo, ka nodok?u process ir ticis virz?ts saska?? ar iepriekš izveidotu uzskatu, un b?t?b? nor?da, ka nav pier?d?jumu, kas liecin?tu, ka t? var?ja zin?t par augšup?j? stadij? izdar?tu kr?pšanu. T? apgalvo, ka ir izr?d?jusi pien?c?gu r?p?bu, lai izvair?tos no piedal?šanās kr?pšan?, pie?emot iekš?jos noteikumus ieg?des jom?, saska?? ar kuriem pirms l?guma nosl?gšanas ir j?veic p?rbaudes attiec?b? uz pieg?d?t?jiem un ar kuriem ir aizliegti jebk?di skaidras naudas maks?jumi. Šaj? kontekst? *Aquila Part Prod Com* it ?paši p?rmet nodok?u administr?cijai, ka t? nav ??musi v?r? pilnvarojuma l?gumu, ko š? sabiedr?ba bija nosl?gusi ar citu sabiedr?bu, un ka nodok?u administr?cija apst?kli, ka p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas likum?gais p?rst?vis ir zin?jis par kr?pšanu veidojošiem faktiem, ir piel?dzin?jusi apst?klim, ka pati *Aquila Part Prod Com* b?tu zin?jusi par šiem faktiem.

21 S?dz?bu noda?a apstr?d iesniedz?jties? šos argumentus, it ?paši nor?dot, ka p?rtikas ??des drošuma noteikumu p?rk?pums var b?t viens no elementiem, kas liecina, ka nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

22 Iesniedz?jtiesa uzskata par nepieciešamu, lai Tiesa sniegtu nor?des par to, vai S?dz?bu noda?as nor?d?tie apst?k?i var tikt uzskat?ti par objekt?viem pier?d?jumiem 2012. gada 21. j?nija sprieduma *Mahagében* un *Dávid* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373) izpratn?, kuri ?auj secin?t, ka nodok?a maks?t?js ir izdar?jis kr?pšanu, un vai, ?emot v?r? pamatliet? konstat?t?s pieg?žu ??des raksturu, nodok?u administr?cijas piepras?t? r?p?bas pien?kuma apjoms atbilst pier?d?šanas noteikumiem, k? tos interpret?jusi Tiesa, Direkt?vas 2006/112 norm?m un principiem, kas reglament? PVN atskait?šanas ties?bu izmantošanu.

23 It ?paši iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, pirmk?rt, vai nodok?u administr?cija apst?kli, ka fiziska persona – kas ir sabiedr?bas, ar kuru nodok?a maks?t?js ir nosl?dzis pilnvarojuma l?gumu savas darb?bas veikšanai, likum?gais p?rst?vis – zin?ja par kr?pšanu veidojošiem faktiem, bija ties?ga piel?dzin?t apst?klim, ka šis nodok?a maks?t?js zin?ja par šiem faktiem – neizv?rt?jot pilnvarojuma l?guma saturu. Otrk?rt, iesniedz?jtiesa vaic? – pamatlietas faktu kontekst? – par r?p?bu, k?da b?tu j?izr?da nodok?a maks?t?jam, lai izvair?tos no piedal?šanās kr?pšan?, un – karuse?veida kr?pšanas gad?jum? – par apst?k?iem, ko var ?emt v?r?, lai pier?d?tu, ka nodok?a maks?t?js var?ja zin?t par šo kr?pšanu. Trešk?rt, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai nodok?u administr?cija, lai atteiktu ties?bas uz PVN atskait?šanu, ir ties?ga atsaukties uz citu ties?bu normu, kas nav nodok?u ties?bu normas, piem?ram, ar p?rtikas ??des drošumu saist?tu normu, p?rk?pumu.

24 Šajos apst?kos *F?városi Törvényszék* (Galvaspils?tas Budapeštas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai ar Savien?bas ties?b?m un it ?paši [Direkt?vas 2006/112] 9. panta 1. punktu un 10. pantu, k? ar? ar nodok?u neitralit?tes principu ir sader?ga t?da nodok?u administr?cijas prakse, saska?? ar kuru t? – autom?tiski un neveicot nek?du p?rbaudi – no fakta, ka fiziska persona, kas uztur tiesiskas attiec?bas ar juridisku personu, kura r?kojas k? nodok?a maks?t?ja pilnvarnieks, kura ir neatkar?ga no nodok?a maks?t?ja k? pilnvarot?ja un kurai ir juridisk?s personas statuss,

šai fiziskajai personai neesot juridiski saistītai ar nodokļa maksājumu, ir rīkojusies apzināti, izsecina – neņemot vērā pilnvarotāja un pilnvarnieka starpā noslēgtā līguma noteikumus, kā arī valsts tiesības, kuras regulā pilnvarojuma tiesiskās attiecības, – faktā, ka nodokļa maksājums ar rīkojies apzināti?

2) Vai [Direktīvas 2006/112] 167. pants, 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, kad nodokļu administrācija konstatē cirkulācijas rēķinu izrakstēšanas ??des esamību, ar minēto faktā vien pietiek, lai to atzītu par objektīvu apstākli nodokļu krāpšanas pierādīšanai, vai tomēr šādā gadījumā nodokļu administrācijai ir arī jāpierāda, kurš ??des loceklis vai loceklis ir izdarījuši krāpšanu un kāds bija viena *modus operandi*?

3) Vai iepriekšminētie [Direktīvas 2006/112] panti, ievērojot samērīguma un racionalitātes prasības, ir jāinterpretē tādējādi, ka pat tad, kad nodokļu administrācija, pamatojoties uz lietas konkrētajiem apstākļiem, uzskata, ka nodokļa maksātājam būtu bijis jāizrāda lielāka rūpība, no šā nodokļa maksātāja nevar prasīt, lai tas būtu pārbaudījis apstākļus, ko pašai nodokļu administrācijai ir izdevies atklāt tikai aptuveni pēc piecus gadus ilgā pārbaudēm, kas prasāja daudzas saistītas pārbaudes, izmantojot publisko tiesību instrumentus tādējādi, lai nodokļa maksātāju komercnoslūpuma aizsardzība neradītu šķērslī pārbaudei? Vai gadījumos, kad tiek prasīta lielāka rūpība, pienācīgo rūpību var uzskatīt par pierādītu, ja nodokļa maksātājs attiecina savu kontroli arī uz apstākļiem, kas sniedzas pāri [2012. gada 21. jūnijā] spriedumā [ *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373)] norādītajiem apstākļiem attiecībā uz iespējamiem komercpartneriem, tādējādi, ka tam ir iekšējie iegādes sistēmas noteikumi šādu partneru pārbaudei, višā nepieņem samaksu skaidrā naudā, iekāuj slēdzamajos līgumos noteikumus par iespējamiem riskiem un analizē arī citus apstākļus darījuma laikā?

4) Vai iepriekš minētie [Direktīvas 2006/112] panti ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja nodokļu administrācija secina, ka nodokļa maksātājs ir aktīvi piedalījies nodokļu krāpšanā, šajā ziņā ir pietiekami, ka administrācijas savēktie pierādījumi pierāda, ka nodokļa maksātājs, ja viņš būtu rīkojies ar pienācīgu rūpību, būtu varējis zināt, ka piedalās nodokļu krāpšanā, nepierēdot to, ka viņš zināja, ka piedalās nodokļu krāpšanā, savas aktīvās dalības tajā dēļ? Vai gadījumā, ja tiek pierādīta aktīvā dalība nodokļu krāpšanā, proti, apzināšanās par šo dalību, nodokļu administrācijai ir jāpierāda nodokļa maksātāja krāpnieciskā rīcība, kas izpaužas kā viņa saskaņota darbība ar augšupējiem ??des locekļiem, vai tomēr ir pietiekami pamatot ar objektīviem pierādījumiem, ka ??des loceklis savstarpēji cits citu zināja?

5) Vai ar iepriekš minētajiem [Direktīvas 2006/112] pantiem ir saderīga un atbilst tiesbūm uz taisnīgu tiesu, kas [Hartas] 47. pantā atzītas kā vispārīgs princips, un tiesiskās drošības principam nodokļu administrācijas prakse, kad tā pamato savu lēmumu ar tādā pārtikas ??des drošuma noteikumu domājamu pārkāpumu, kuriem nav ietekmes uz nodokļa maksātāja nodokļu saistību izpildi vai uz viņa rēķinu apriti, kurus tiesiskais regulējums nodokļu jomā nekādā nenosaka attiecībā uz nodokļa maksātāju un kuriem nav nekādas ietekmes uz nodokļu administrācijas pārbaudīto darījumu patiesumu un uz nodokļa maksātāja apzināšanos, kas tiek izvērtēta nodokļu procesā?

6) Ja uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde:

vai ar iepriekšminētajiem [Direktīvas 2006/112] pantiem ir saderīga un atbilst tiesbūm uz taisnīgu tiesu, kas [Hartas] 47. pantā atzītas kā vispārīgs princips, un tiesiskās drošības principam nodokļu administrācijas prakse, kad tā, neiesaistoties oficiālajai struktūrai, kurai būtu materiālā un teritoriālā kompetence pārtikas ??des drošuma jomā, savos lēmumos attiecībā uz nodokļa maksātāju ietver vērtējumu, kuri ietilpst minētās oficiālās struktūras kompetencē, tādējādi, ka, pamatojoties uz pārkāpumiem, kas konstatēti attiecībā uz pārtikas ??des drošumu – jautājumu, kas nav tās kompetencē –, tā nosaka fiskālās sekas nodokļa maksātājam bez iespējas

tam apstrādāt pārtikas ??des drošuma normu pārskatīšanu konstatējumu procesā, kurš būtu neatkarīgs no nodokļu procesa un kurš tiktu ievērotas nodokļa maksājuma pamatgarantijas un lietas dalībnieku tiesības?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par otro jautājumu

25 Ar otro jautājumu, kas jāizskata pirmām kārtēm, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja nodokļu iestāde vālas atteikt nodokļa maksājuma PVN priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka šis nodokļa maksājums esot piedalījies karuseveida PVN krāpšanā, šai direktīvai ir pretrunā tas, ka nodokļu iestāde aprobežojas ar to konstatējumu vien, ka šis darījums ir daļa no cirkulāras rīcību izrakstēšanas ??des, neidentificējot visus šīs krāpšanas dalībniekus un to attiecīgās darbības.

26 Kā Tiesa ir vairākkārt atgādinājusi, cīnās pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksēšanas un iespējamu ?aunprātīgu rīcību ir Direktīvā 2006/112 atzīts un ar to iedrošināts mērķis. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ?aunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām un ka tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitēšanu izmantošana, ja, ?emot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ?aunprātīga (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 54. un 55. punkts, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Attiecībā uz krāpšanu saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir jāatsaka ne tikai tad, ja krāpšanu ir izdarījis pats nodokļa maksājums, bet arī tad, ja konstatēts, ka nodokļa maksājums, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, kas ir tiesību uz nodokļa atskaitēšanu pamats, zināja vai tam bija jāzina, ka, iegādājoties šīs preces vai pakalpojumus, tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 59. punkts; 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében un Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 45. punkts, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. punkts).

28 Tiesa arī ir vairākkārt precizējusi, ka situācijās, kurās atskaitēšanas tiesību materiālie nosacījumi ir izpildīti, tiesības uz nodokļa atskaitēšanu var atteikt nodokļa maksājuma vienīgi ar nosacījumu, ka, ?emot vērā objektīvus apstākļus, ir konstatēts, ka tas zināja vai arī tam bija jāzina, ka, iegādājoties preces vai pakalpojumus, kas ir tiesību uz nodokļa atskaitēšanu pamats, viņš piedalās darījumā, kurš ir saistīts ar šādu krāpšanu, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmums, kurš iesaistījies šo preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanas ??des augšupējā vai lejupējā posmā (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Proti, šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka ar Direktīvā 2006/112 paredzēto tiesību uz nodokļa atskaitēšanu sistēmā nav saderīgi tas, ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksājums, kurš nav zinājis vai nevarēja zināt, ka konkrētais darījums ir iesaistīts piegādātāja izdarītā krāpšanā vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ??dā pirms vai pēc nodokļa maksājuma veikta darījuma, ir saistīts ar PVN krāpšanu; atbildības bez vainas sistēmas izveidošana pārsniegtu to, kas ir nepieciešams valsts kases tiesību aizsardzībai (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, tādā kā tiesību uz nodokļa atskaitēšanu

atteikšana ir iz??mums no š?s ties?bas veidojoš? pamatprincipa piem?rošanas, nodok?u iest?d?m ir juridiski pietiekami j?pier?da objekt?vi apst?k?i, kas ?auj secin?t, ka nodok?a maks?t?js ir izdar?jis kr?pšanu PVN jom? vai ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, kurš ir nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir iesaist?ts š?d? kr?pšan?. T?tad valsts ties?m ir j?p?rbauda, vai attiec?g?s nodok?u iest?des ir pier?d?jušas š?du objekt?vu apst?k?u esam?bu (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 T? k? Savien?bas ties?bas neietver normas par pier?d?jumu ieg?šanas k?rt?bu attiec?b? uz kr?pšanu PVN jom?, šie objekt?vie apst?k?i nodok?u iest?d?m ir j?konstat? saska?? ar valsts ties?b?s paredz?tajiem pier?d?šanas noteikumiem. Tom?r šie noteikumi nedr?kst nelabv?l?gi ietekm?t Savien?bas ties?bu efektivit?ti (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 No š? sprieduma 27.–31. punkt? atg?din?t?s judikat?ras izriet, ka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu šim nodok?a maks?t?jam var tikt atteiktas tikai tad, ja p?c tam, kad atbilstoši valsts ties?bu norm?m par pier?d?jumiem ir veikts visu konkr?tas lietas elementu un faktisko apst?k?u visaptverošs nov?rt?jums, ir konstat?jams, ka nodok?a maks?t?js ir veicis kr?pšanu PVN jom? vai ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu š?s atskait?šanas ties?bas, ir iesaist?ts š?d? kr?pšan?. Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var tikt atteiktas tikai tad, ja šie fakti ir pier?d?ti juridiski pietiekami, nevis tikai ar pie??mumiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 52. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 No t? ir secin?ms, ka nodok?u iest?dei, kas v?las atteikt ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, – saska?? ar valsts ties?b?s paredz?tajiem pier?d?šanas noteikumiem un neapdraudot Savien?bas ties?bu efektivit?ti – ir juridiski pietiekami j?pier?da gan objekt?vie apst?k?i, kas liecina par pašu kr?pšanu PVN jom?, gan apst?k?i, kas liecina, ka nodok?a maks?t?js ir izdar?jis šo kr?pšanu vai ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka šo atskait?šanas ties?bu pamatošanai nor?d?tais dar?jums ir iesaist?ts min?taj? kr?pšan?.

34 Ar šo pier?d?šanas pras?bu neatkar?gi no kr?pšanas veida vai p?rbaud?taj?m darb?b?m ir aizliegts izmantot pie??mumus vai prezumpcijas, ar ko, apv?ršot pier?d?šanas pien?kumu, tiktu p?rk?pts kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, proti, ties?bas uz atskait?šanu, un l?dz ar to tiktu apdraud?ta Savien?bas ties?bu efektivit?te.

35 T?tad, lai gan cirkul?ras r??inu izrakst?šanas ??des esam?ba ir nopietna nor?de uz kr?pšanas esam?bu, kas b?tu j??em v?r?, visaptveroši izv?rt?jot visus konkr?tas lietas elementus un visus faktiskos apst?k?us, nevar pie?aut, ka nodok?u iest?de, lai pier?d?tu karuse?veida kr?pšanas esam?bu, var?tu aprobežoties ar to konstat?jumu vien, ka attiec?gais dar?jums ir da?a no cirkul?ras r??inu izrakst?šanas ??des.

36 Nodok?u iest?dei, pirmk?rt, ir prec?zi j?raksturo apst?k?i, kas veido kr?pšanu, un j?sniedz pier?d?jumi par kr?pniecisku r?c?bu un, otrk?rt, j?pier?da, ka nodok?a maks?t?js ir akt?vi piedal?jies šaj? kr?pšan? vai ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, uz kuru tas atsaucas šo atskait?šanas ties?bu pamatošanai, ir iesaist?ts min?taj? kr?pšan?. Tom?r pier?d?jums par kr?pšanas esam?bu un nodok?a maks?t?ja dal?bu šaj? kr?pšan? oblig?ti nenoz?m?, ka tiek identific?ti visi dal?bnieki, kas ir piedal?jušies šaj? kr?pšan?, k? ar? šo dal?bnieku attiec?g?s darb?bas. K? atg?din?ts š? sprieduma 30. punkt?, tieši valsts ties?m ir j?p?rbauda, vai nodok?u iest?des ir juridiski pietiekami iesniegušas šos pier?d?jumus.

37 Ēmot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?va 2006/112 ir interpret?jama t?d?j?di, ka:

– gad?jum?, ja nodok?u iest?de v?las atteikt nodok?a maks?t?jam PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas, pamatojoties uz to, ka nodok?a maks?t?js esot piedal?jies karuse?veida PVN kr?pšan?, šai direkt?vai ir pretrun? tas, ka nodok?u iest?de aprobežojas ar to konstat?jumu vien, ka šis dar?jums ir da?a no cirkul?ras r??inu izrakst?šanas ??des;

– min?tajai nodok?u iest?dei, pirmk?rt, ir prec?zi j?raksturo apst?k?i, kas veido kr?pšanu, un j?sniedz pier?d?jumi par kr?pniecisku r?c?bu un, otrk?rt, j?pier?da, ka nodok?a maks?t?js ir akt?vi piedal?jies šaj? kr?pšan? vai ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, uz kuru tas atsaucas šo atskait?šanas ties?bu pamatošanai, ir iesaist?ts min?taj? kr?pšan?, bet tas oblig?ti nenoz?m?, ka b?tu j?identific? visi dal?bnieki, kas ir piedal?jušies kr?pšan?, k? ar? šo dal?bnieku attiec?g?s darb?bas.

### **Par ceturto jaut?jumu**

38 Ar ceturto jaut?jumu, kas j?izskata otr?m k?rt?m, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja nodok?u iest?de, lai atteiktu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, apgalvo nodok?a maks?t?ja akt?vu dal?bu kr?pšan? PVN jom?, šai direkt?vai ir pretrun? tas, ka nodok?u iest?de min?to atteikumu pamato ar pier?d?jumiem, kas pier?da nevis š?du dal?bu, bet gan faktu, ka nodok?a maks?t?js, ja vi?š b?tu izr?d?jis visu pien?c?go r?p?bu, b?tu var?jis zin?t, ka attiec?gais dar?jums ir iesaist?ts š?d? kr?pšan?. Turkl?t t? jaut?, vai apst?klis, ka pieg?žu ??des, kur? ietilpst šis dar?jums, dal?bnieki savstarp?ji cits citu zin?ja, ir pietiekams apst?klis, lai konstat?tu nodok?a maks?t?ja dal?bu kr?pšan?.

39 No š? sprieduma 27. punkt? atg?din?t?s Tiesas judikat?ras izriet, ka, run?jot par kr?pšanu PVN jom?, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir j?atsaka trijos gad?jumos, proti, pirmk?rt, ja ir pier?d?ts, ka nodok?a maks?t?js pats ir izdar?jis kr?pšanu PVN jom?, otrk?rt, ja ir pier?d?ts, ka nodok?a maks?t?js zin?ja, ka, veicot attiec?go ieg?di, vi?š piedal?s dar?jum?, kas iesaist?ts kr?pšan? PVN jom?, un, trešk?rt, ja ir pier?d?ts, ka nodok?a maks?t?jam bija j?zina, ka, veicot attiec?go ieg?di, vi?š piedal?s dar?jum?, kas iesaist?ts kr?pšan? PVN jom?.

40 Attiec?b? uz otro un trešo gad?jumu, kas ietver pas?vu dal?bu kr?pšan?, ir secin?ts, ka nodok?a maks?t?js, kurš zin?ja vai kuram bija j?zina, ka, veicot attiec?go ieg?di, tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?, Direkt?vas 2006/112 m?r?iem ir j?uzskata par š?s kr?pšanas dal?bnieku neatkar?gi no t?, vai vi?š g?st labumu no pre?u t?l?kp?rdošanas vai pakalpojumu izmantošanas vi?a v?l?kos ar nodokli apliekamos dar?jumos, jo šis nodok?a maks?t?js š?d? situ?cij? pal?dz min?t?s kr?pšanas izdar?t?jiem un k??st par l?dzdal?bnieku šaj? kr?pšan? (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 Ja ir konstat?ts, ka nodok?a maks?t?js jebk?d? veid? zin?ja, ka, veicot attiec?go ieg?di, tas piedal?s dar?jum?, kas iesaist?ts kr?pšan? PVN jom?, kura izdar?ta pre?u pieg?žu vai pakalpojumu sniegšanas ??des augšup?j? posm?, vien?g? pozit?v? darb?ba, kurai ir izš?iroša noz?me, lai š?d? situ?cij? pamatotu atskait?šanas ties?bu atteikumu, ir attiec?go pre?u vai pakalpojumu ieg?de. T?p?c, lai pamatotu š?du atteikumu, nemaz nav j?pier?da, ka šis nodok?a maks?t?js ir t?d? vai cit?d? veid? akt?vi piedal?jies min?taj? kr?pšan?, kaut vai tikai akt?vi to atbalstot vai veicinot (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2021. gada 14. apr?lis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 26. punkts).

42 Ja ir konstat?ts, ka nodok?a maks?t?jam bija j?zina, ka, veicot attiec?go ieg?di, tas piedal?s

darījums, kas iesaistīts krāpšanas PVN jomā, kura izdarīta preču piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas ??des augšupējā posmā, tāt ir noteiktas rāpības neizrādīšana, kas pamato atskaitīšanas tiesību atteikumu (šajā nozīmā skat. rākojumu, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 27. punkts).

43 Ja nodokļu iestādē, lai atteiktu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, apgalvo nodokļa maksātāja aktīvu daļu krāpšanas PVN jomā, tai saskaņā ar šo sprieduma 30. punktu atgādājot judikatūru par to ir jāsniedz pierādījumi. Tātā nekas neliedz šai iestādei šādā atteikuma gadījumā papildus vai pakārtoti balstīties uz pierādījumiem, kas liecina, ka katrā ziņā nodokļa maksātājam, ja viņš būtu izrādījis rāpību, kādā no tāt var prasīt, ir bijis jāzina, ka, veicot attiecīgo iegādi, viņš piedalās ar krāpšanu saistītā darījumā. Proti, ar pierādījumu par šo faktu, ja tas ir sniegts, pietiek, lai konstatātu nodokļa maksātāja daļu krāpšanas un tādējādi pamatotu šo atteikumu.

44 Katrā ziņā tas vien, ka piegāžu ??des daļbnieki savstarpēji cits citu ir zinājuši – lai gan tas būtu jāņem vērā, visaptveroši izvērtējot visus lietas elementus un faktiskos apstākļus –, nav pietiekams apstāklis, lai konstatātu nodokļa maksātāja daļu krāpšanu.

45 Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka:

– gadījumā, ja nodokļu iestādē, lai atteiktu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, apgalvo nodokļa maksātāja aktīvu daļu krāpšanas PVN jomā, šai direktīvai nav pretrunā tas, ka nodokļu iestādē minēto atteikumu – papildus vai pakārtoti – pamato ar pierādījumiem, kas pierāda nevis šādu daļu, bet gan faktu, ka nodokļa maksātājs, ja viņš būtu izrādījis visu pienācīgo rāpību, būtu varējis zināt, ka attiecīgais darījums ir iesaistīts šādā krāpšanā;

– tas vien, ka piegāžu ??des, kurā ietilpst šis darījums, daļbnieki savstarpēji cits citu ir zinājuši, nav pietiekams apstāklis, lai konstatātu nodokļa maksātāja daļu krāpšanu.

### **Par trešo jautājumu**

46 Ar trešo jautājumu, kas jāizskata trešā kārtā, iesniedzātiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2006/112, lasot to kopsakarā ar samērīguma principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja pastāv norādes, kas dod pamatu aizdomām par nelikumību vai krāpšanu, šai direktīvai ir pretrunā tas, ka nodokļa maksātājam tiek prasīts izrādīt lielāku rāpību, lai pārliecinātos, ka tāt veiktais darījuma dēļ šis nodokļa maksātājs nav iesaistīts krāpšanā, un lai veiktu tādās sarežģītās un padziļinātās pārbaudes, ko var veikt nodokļu administrācija.

47 Iesniedzātiesa šajā ziņā vālas noskaidrot, vai var uzskatīt, ka nodokļa maksātājs ir izrādījis pietiekamu rāpību, kad tas citastarp apliecina, ka ir pieņēmis iekšājos iegādes noteikumus, lai pārbaudātu savu partneru situāciju, un kad viņš nepieņem nekādus maksājumus skaidrā naudā.

48 Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, ka Savien?bas ties?b?m nav pretrun? pras?ba, lai uz??m?js veiktu visus pas?kumus, ko no t? sapr?t?gi var pras?t, lai p?rliecin?tos, ka, veicdams dar?jumus, tas nepiedal?s kr?p?san? nodok?u jom?, un ka to pas?kumu noteikšana, k?di konkr?t? gad?jum? var tikt sapr?t?gi gaid?ti no nodok?a maks?t?ja, kurš v?las izmantot ties?bas uz PVN atskait?šanu, lai p?rliecin?tos, ka vi?a veiktie dar?jumi nav iesaist?ti k?da augšup?j? ??des posm? esoša uz??m?ja izdar?t? kr?p?san?, b?t?b? ir atkar?ga no konkr?t? gad?juma apst?k?iem (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 54. un 59. punkts; 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 52. punkts, k? ar? r?kojumu, 2021. gada 14. apr?lis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 28. punkts).

49 Tiesa ir preciz?jusi, ka gad?jum?, ja past?v nor?des, kas var rad?t aizdomas par nelikum?b?m vai kr?p?šanu, apdom?gam uz??m?jam atkar?b? no lietas apst?k?iem var?tu b?t pien?kums noskaidrot inform?ciju par citu uz??m?ju, no kura vi?š ir iecer?jis ieg?d?ties preces vai pakalpojumus, lai p?rliecin?tos par t? uzticam?bu (spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts; r?kojumi, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo F?vállalkozó*, C?610/19, EU:C:2020:673, 55. punkts, k? ar? 2021. gada 14. apr?lis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 29. punkts).

50 Tom?r nodok?u iest?de nedr?kst noteikt nodok?a maks?t?jam pien?kumu veikt sarež??tas un padzi?in?tas p?rbaudes attiec?b? uz savu pieg?d?t?ju t?d?j?di, ka faktiski nodok?a maks?t?jam tiktu likts veikt p?rbaudes darb?bas, kuras ir j?veic šai iest?dei (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 51. punkts).

51 It ?paši Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodok?u iest?de nevar no nodok?a maks?t?ja, kurš v?las izmantot PVN atskait?šanas ties?bas, visp?r?gi pras?t, pirmk?rt, p?rbaud?t, ka ar prec?m vai pakalpojumiem, saist?b? ar kuriem tiek l?gts izmantot š?s ties?bas, saist?t? r??ina izsniedz?js ir nodok?a maks?t?js, ka vi?am ir attiec?g?s preces un ka vi?š sp?j t?s pieg?d?t, un ka vi?š pilda savus PVN deklar?šanas un maks?šanas pien?kumus, lai p?rliecin?tos, ka augšup?jo dar?jumu l?men? nav nelikum?bas vai kr?pšanas, vai, otrk?rt, lai vi?am šaj? zi?? b?tu attiec?gie dokumenti (spriedumi, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 61. punkts, k? ar? 2020. gada 4. j?nijs, *C.F. (Nodok?u rev?zija)*, C?430/19, EU:C:2020:429, 47. punkts).

52 No t? izriet, ka r?p?ba, kas tiek pras?ta no nodok?a maks?t?ja, un pas?kumi, ko no t? sapr?t?gi var gaid?t, lai tas p?rliecin?tos, ka, veicot attiec?go ieg?di, tas nepiedal?s dar?jum?, kas iesaist?ts k?da augšup?j? ??des posm? esoša uz??m?ja izdar?t? kr?p?san?, ir atkar?gi no konkr?tas lietas apst?k?iem un it ?paši no t?, vai past?v vai nepast?v nor?des, kas nodok?a maks?t?jam vi?a veikt?s ieg?des br?d? dotu pamatu aizdom?m par nelikum?b?m vai kr?pšanu. T?d?j?di, ja past?v nor?des par kr?pšanu, no nodok?a maks?t?ja var gaid?t liel?ku r?p?bu. Tom?r no nodok?a maks?t?ja nevar pras?t, lai tas veiktu sarež??tas un padzi?in?tas p?rbaudes, k?das var veikt nodok?u administr?cija, izmantojot attiec?gus l?dzek?us.

53 Jaut?jums, vai nodok?a maks?t?js ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu, ja šis maks?t?js tostarp apgalvo, ka vi?š ir pie??mis iekš?jos ieg?des noteikumus, lai p?rbaud?tu savu partneru situ?ciju, un ka vi?š nepie?em nek?dus maks?jumus skaidr? naud?, attiecas uz faktu v?rt?jumu pamatliet? un t?p?c ir tikai valsts tiesu kompetenc? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2022. gada 16. j?nijs, *DuoDecad*, C?596/20, EU:C:2022:474, 37. punkts). Tieši valsts ties?m ir j?izv?rt?, vai, ?emot v?r? konkr?tas lietas apst?k?us, nodok?a maks?t?js ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu un ir veicis pas?kumus, ko no t? sapr?t?gi var gaid?t šajos apst?k?os.

54 No iepriekš izkl?st?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?va

2006/112, lasot to kopsakar? ar sam?r?guma principu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka:

- gad?jum?, ja past?v nor?des, kas dod pamatu aizdom?m par nelikum?b?m vai kr?pšanu, šai direkt?vai nav pretrun? tas, ka nodok?a maks?t?jam tiek pras?ts izr?d?t liel?ku r?p?bu, lai p?rliecin?tos, ka t? veikt? dar?juma d?? šis nodok?a maks?t?js nav iesaist?ts kr?pšan?;
- no nodok?a maks?t?ja tom?r nevar pras?t, lai vi?š veiktu sarež??tas un padzi?in?tas p?rbaudes, k?das var veikt nodok?u administr?cija;
- valsts tiesai ir j?izv?rt?, vai, ?emot v?r? visus konkr?t?s lietas apst?k?us, nodok?a maks?t?js ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu un ir veicis pas?kumus, ko no t? sapr?t?gi var gaid?t šajos apst?k?os.

### **Par piekto un sesto jaut?jumu**

55 Ar piekto un sesto jaut?jumu, kuri kop? j?izskata ceturtn?m k?rt?m, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?va 2006/112, Hartas 47. pant? nostiprin?t?s ties?bas uz lietas taisn?gu izskat?šanu un tiesisk?s droš?bas princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie liedz nodok?u iest?dei atteikt nodok?a maks?t?jam PVN atskait?šanas ties?bas, pamatojoties uz to, ka šis maks?t?js neesot iev?rojis pien?kumus, kas izriet no valsts vai Savien?bas ties?bu norm?m par p?rtikas ??des drošumu, lai gan administrat?v? iest?de, kuras kompetenc? ir konstat?t š?du p?rk?pumu, iepriekš nav pie??musi l?mumu.

56 T? k? iesniedz?jtiesa nav izkl?st?jusi iemeslus, kuru d?? t? uzdod Tiesai jaut?jumu par tiesisk?s droš?bas principa interpret?ciju, šie divi jaut?jumi šaj? zi?? neatbilst Tiesas Reglamenta 94. pant? noteiktaj?m pras?b?m, t?p?c šie jaut?jumi, cikt?l tie attiecas uz šo principu, ir ac?mredzami nepie?emami.

57 Attiec?b? uz Direkt?vu 2006/112 Tiesa 2019. gada 3. oktobra sprieduma *Altic* (C?329/18, EU:C:2019:831) 41. punkt? ir nospriedusi, ka š?s direkt?vas 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj to, ka nodok?a maks?t?jam, kas iesaist?ts p?rtikas aprit?, tiek liegtas ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, pamatojoties tikai uz to – pie?emot, ka tas ir pien?c?gi konstat?ts –, ka min?tais nodok?a maks?t?js p?rtikas izsekojam?bas nol?k? nav izpild?jis ar savu pieg?d?t?ju identific?šanu saist?tos pien?kumus, kuri paredz?ti Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt?. T? piebilda, ka šo pien?kumu neizpilde tom?r var b?t? viena no nor?d?m, kas kop? konsekventi apliecina, ka nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

58 Tas pats ir attiecin?ms uz valsts ties?bu normu un ikvienas Savien?bas ties?bu normas, kas attiecas uz p?rtikas ??des drošumu, p?rk?pumu un uz gad?jumiem, kad j?sniedz pier?d?jumi gan par kr?pšanas PVN jom? esam?bu, gan nodok?a maks?t?ja akt?vu un pas?vu dal?bu šaj? kr?pšan?. Proti, š?ds p?rk?pums pats par sevi nav apst?klis, kas ?autu konstat?t šos faktus, bet var tikt uzskat?ts par vienu no nor?d?m par š?das kr?pšanas esam?bu, k? ar? apst?kli, kuru var ?emt v?r?, veicot visaptverošu visu lietas elementu un faktisko apst?k?u v?rt?jumu, lai pier?d?tu, ka nodok?a maks?t?js ir piedal?jies šaj? kr?pšan? – neraugoties uz faktu, ka administrat?v? iest?de, kuras kompetenc? ir konstat?t š?du p?rk?pumu, iepriekš nav konstat?jusi min?to p?rk?pumu.

59 T? k? iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai nodok?u iest?des prakse, saska?? ar kuru š?ds p?rk?pums tiek ?emts v?r?, lai gan to iepriekš nav konstat?jusi kompetent? administrat?v? iest?de, atbilst Hartas 47. pant? nostiprin?taj?m ties?b?m uz lietas taisn?gu izskat?šanu, ir j?atg?dina, ka saska?? ar p?d?jo min?to ties?bu normu ikvienai personai, kuras ties?bas un br?v?bas, kas garant?tas Savien?bas ties?b?s, tikušas p?rk?ptas, ir ties?bas uz efekt?vu ties?bu

aizsardzību ties?, ievērojot nosacījumus, kuri paredzēti šajā pantā. Līdz ar to šīs pants nav piemērojams, lai izvērtētu administratīvās prakses likumību.

60 Ciktāl iesniedzējtiesa jautā, vai Hartas 47. pants paredzētās tiesības uz lietas taisnāgu izskatīšanu ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka tiesa – kurā ir iesniegts pieteikums par nodokļu iestādes lēmuma apstrīdēšanu – kļūst pierādījumu par krāpšanu PVN jomā vai par nodokļa maksātāja daļēbu šajā krāpšanā? – em vērā no valsts vai Savienības tiesību normām par pārtikas drošuma jomā izrietošo pienākumu pārkāpumu, uz kuru norāda nodokļu iestāde, lai gan valsts administratīvā iestāde, kuras kompetencē ir konstatēt šādu pārkāpumu, iepriekš nav pieņēmusi lēmumu, ir jāatgādina – lai izpildītu prasības saistībā ar tiesībām uz lietas taisnāgu izskatīšanu, ir svarīgi, lai lietas daļēbnieki zinātu un sacīkstes veidā varētu apspriest gan faktiskos, gan tiesiskos apstākļus, kas ir izšķiroši attiecībā uz tiesvedības iznākumu (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Līdz ar to tiesas, kas izskata pieteikumu par nodokļu iestādes lēmuma apstrīdēšanu, iespēja – kļūst pierādījumu tam, ka pastāv krāpšana PVN jomā vai ka nodokļa maksātājs ir piedalījies šajā krāpšanā, – – emt vērā no valsts vai Savienības tiesību normām par pārtikas drošumu izrietošo pienākumu pārkāpumu neaizskar tiesības uz lietas taisnāgu izskatīšanu, ja šo pierādījumu šajā tiesā var apstrīdēt un apspriest sacīkstes veidā.

62 Turpretim, ja minētajai tiesai nav tiesību pārbaudīt, vai pastāv no valsts vai Savienības tiesību normām par pārtikas drošumu izrietošu pienākumu pārkāpums, uz ko tiek norādīts kļūst pierādījumu tam, ka pastāv krāpšana PVN jomā vai ka nodokļa maksātājs ir piedalījies šajā krāpšanā, šīs apstākļi nevar tikt ņemti vērā, neaizskarot tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā, un tādēļ tas ir jānoraida (pāc analoģijas skat. spriedumus, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 87.–89. punkts, un 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 66.–68. punkts).

63 – emot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz piekto un sesto jautājumu ir jāatbild, ka:

– Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, tā nepieļauj, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam PVN atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to vien, ka nodokļa maksātājs nav ievērojis pienākumus, kas izriet no valsts vai Savienības tiesību normām par pārtikas drošumu, un, otrkārt, ka šo pienākumu neizpilde tomēr var būt viens no elementiem, ko nodokļu iestāde var ņemt vērā, lai konstatētu gan krāpšanas PVN jomā esamību, gan minētā nodokļa maksātāja daļēbu šajā krāpšanā, pat ja administratīvā iestāde, kuras kompetencē ir konstatēt šādu pārkāpumu, iepriekš nav pieņēmusi lēmumu;

– Hartas 47. pants nostiprinātās tiesības uz lietas taisnāgu izskatīšanu ir jāinterpretē tādējādi, ka tām nav pretrunā tas, ka tiesa, kas izskata pieteikumu par nodokļu iestādes lēmuma apstrīdēšanu, – em vērā – kļūst pierādījumu tam, ka pastāv krāpšana PVN jomā vai ka nodokļa maksātājs ir piedalījies šajā krāpšanā, – minēto pienākumu pārkāpumu, ja šo pierādījumu šajā tiesā var apstrīdēt un apspriest sacīkstes veidā.

### **Par pirmo jautājumu**

64 Ar pirmo jautājumu, kas jāizskata nobeigumā – piektā kārtībā, iesniedzējtiesa bētibēbē vaicē, vai Direktīva 2006/112 un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādēb nodokļu praksi, saskaā ar kuru, lai atteiktu nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka tas ir piedalījies krāpšanā PVN jomā, tiek ņemti vērā tas, ka nodokļa maksātāja pilnvarotās personas likumgais pārstāvis zināja par faktiem, kas veido šo krāpšanu, neatkarīgi no piemērojamā valsts tiesību normām, kas reglamentē pilnvarojumu,

un konkrētajā gadījumā noslēgt pilnvarojuma līguma noteikumiem.

65 Kā atgādināts šā sprieduma 26. punktā, cēlā pret krāpšanu ir Direktīva 2006/112 atzīta un ar to iedrošināts mērķis.

66 Turklāt no šā sprieduma 29. un 40. punktā, saskaņā ar kuriem, pirmkārt, atbildības bez vainas sistēmas izveidošana pārsniegtu to, kas ir nepieciešams valsts kases tiesību aizsardzībai, un, otrkārt, nodokļa maksātājs, kas zināja vai kam bija jāzina, ka, veicot attiecīgo iegādi, višā piedalās ar krāpšanu saistītā darījumā, palīdz šīs krāpšanas izdarītājiem un kļūst par līdzdalībnieku šajā krāpšanā, izriet, ka šāda līdzdalība ir pārkāpums, par kuru ir atbildīgs nodokļa maksātājs (šajā nozīmā skat. rīkojumu, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 36. punkts).

67 Lai kādas arī būtu valsts tiesību normas, kas reglamentē pilnvarojumu, un konkrētajā gadījumā noslēgt pilnvarojuma līguma, ar kuru nodokļa maksātājs trešai personai ir uzticējis ar nodokli apliekamo darījumu veikšanu, noteikumi, nodokļa maksātājs attiecībā pret valsts kasi nevar atbrīvoties no šīs atbildības, atsaucoties uz pilnvarojuma līguma esamību, valsts tiesību normām, kas to regulē, vai šā līguma noteikumiem un apgalvojot, ka viņš nezina faktus, kas veido krāpšanu PVN jomā, par ko zināja viņa pilnvarotā persona. Proti, ja tiktu atzīts, ka nodokļa maksātājs var šādi rīkoties, tas atvieglotu krāpšanu un tādējādi būtu pretrunā mērķim apkarot krāpšanu PVN jomā.

68 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādus nodokļu praksi, saskaņā ar kuru, lai atteiktu nodokļa maksātājam tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, pamatojoties uz to, ka tas ir piedalījies krāpšanā PVN jomā, tiek ņemts vērā tas, ka nodokļa maksātāja pilnvarotās personas likumgais pārstāvis zināja par faktiem, kas veido šo krāpšanu, neatkarīgi no piemērojamām valsts tiesību normām, kas reglamentē pilnvarojumu, un konkrētajā gadījumā noslēgt pilnvarojuma līguma noteikumiem.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

69 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tām jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

**1) Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu**

**ir jāinterpretē tādējādi, ka**

— **gadījumā, ja nodokļu iestāde vēlas atteikt nodokļa maksātājam pievienotās vērtības nodokļa (PVN) priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka nodokļa maksātājs esot piedalījies karuseveidā PVN krāpšanā, šai direktīvai ir pretrunā tas, ka nodokļu iestāde aprobežojas ar to konstatējumu vien, ka šis darījums ir daļa no cirkulāras rīcību izrakstēšanas ķēdes;**

— **minētajai nodokļu iestādei, pirmkārt, ir precīzi jāraksturo apstākļi, kas veido krāpšanu, un jāsniedz pierādījumi par krāpniecisku rīcību un, otrkārt, jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir aktīvi piedalījies šajā krāpšanā vai ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas šo atskaitēšanas tiesību pamatošanai, ir iesaistīts minētajā krāpšanā, bet tas obligāti nenozīmē, ka būtu jāidentificē visi dalībnieki, kas ir**

piedal?jušies kr?pšan?, k? ar? šo dal?bnieku attiec?g?s darb?bas.

2) Direkt?va 2006/112

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

– gad?jum?, ja nodok?u iest?de, lai atteiktu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, apgalvo nodok?a maks?t?ja akt?vu dal?bu kr?pšan? pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom?, šai direkt?vai nav pretrun? tas, ka nodok?u iest?de min?to atteikumu – papildus vai pak?rtoti – pamato ar pier?d?jumiem, kas pier?da nevis š?du dal?bu, bet gan faktu, ka nodok?a maks?t?js, ja vi?š b?tu izr?d?jis visu pien?c?go r?p?bu, b?tu var?jis zin?t, ka attiec?gais dar?jums ir iesaist?ts š?d? kr?pšan?;

– tas vien, ka pieg?žu ??des, kur? ietilpst šis dar?jums, dal?bnieki savstarp?ji cits citu ir zin?juši, nav pietiekams apst?klis, lai konstat?tu nodok?a maks?t?ja dal?bu kr?pšan?.

3) Direkt?va 2006/112, lasot to kopsakar? ar sam?r?guma principu,

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

– gad?jum?, ja past?v nor?des, kas dod pamatu aizdom?m par nelikum?b?m vai kr?pšanu, šai direkt?vai nav pretrun? tas, ka nodok?a maks?t?jam tiek pras?ts izr?d?t liel?ku r?p?bu, lai p?rliecin?tos, ka t? veikta dar?juma d?? šis nodok?a maks?t?js nav iesaist?ts kr?pšan?;

– no nodok?a maks?t?ja tom?r nevar pras?t, lai vi?š veiktu sarež??tas un padzi?in?tas p?rbaudes, k?das var veikt nodok?u administr?cija;

– valsts tiesai ir j?izv?rt?, vai, ?emot v?r? visus konkr?t?s lietas apst?k?us, nodok?a maks?t?js ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu un ir veicis pas?kumus, ko no t? sapr?t?gi var gaid?t šajos apst?k?os.

4) Direkt?va 2006/112

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

– t? nepie?auj, ka nodok?u iest?de atsaka nodok?a maks?t?jam pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?šanas ties?bas, pamatojoties uz to vien, ka nodok?a maks?t?js nav iev?rojis pien?kumus, kas izriet no valsts vai Savien?bas ties?bu norm?m par p?rtikas ??des drošumu;

– šo pien?kumu neizpilde tom?r var b?t viens no elementiem, ko nodok?u iest?de var ?emt v?r?, lai konstat?tu gan kr?pšanas PVN jom? esam?bu, gan min?t? nodok?a maks?t?ja dal?bu šaj? kr?pšan?, pat ja administrat?v? iest?de, kuras kompetenc? ir konstat?t š?dus p?rk?pumus, iepriekš nav pie??musi l?mumu.

5) Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartas 47. pant? nostiprin?t?s ties?bas uz lietas taisn?gu izskat?šanu

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

t?m nav pretrun? tas, ka tiesa, kas izskata pieteikumu par nodok?u iest?des l?muma apstr?d?šanu, ?em v?r? – k? pier?d?jumu tam, ka past?v kr?pšana pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? vai ka nodok?a maks?t?js ir piedal?jies šaj? kr?pšan?, – min?to pien?kumu

pārskatu, ja šo pierādījumu šajā tiesā var apstrīdēt un apspriest sacākstes veidā.

6) Direktīva 2006/112 un nodokļu neitralitātes princips

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tie pieļauj tādā nodokļu praksī, saskaņā ar kuru, lai atteiktu nodokļa maksājumu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka tas ir piedalījies krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, tiek ņemts vērā tas, ka nodokļa maksātāja pilnvarotās personas likumgais pārstāvis zināja par faktiem, kas veido šo krāpšanu, neatkarīgi no piemērojamā valsts tiesību normām, kas reglamentē pilnvarojumu, un konkrētajā gadījumā noslēgtā pilnvarojuma līguma noteikumiem.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – ungāru.