

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2024. gada 7. mart? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – Ties?bas uz PVN atskait?šanu – J?dziens “nodok?a maks?t?js” – Nodok?u neitralit?tes princips – Sam?r?guma princips – Sabiedr?ba, kas neveic darb?bu – Valsts tiesiskais regul?jums, ar kuru ir atteiktas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu, atmaks?šanu vai kompens?šanu

Liet? C?341/22

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Augst?k? kas?cijas tiesa, It?lija) iesniegusi ar 2022. gada 19. maija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2022. gada 25. maij?, tiesved?b?

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

pret

Agenzia delle Entrate,

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja K. Jirim?e [*K. Jürimäe*], Tiesas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], kas pilda treš?s pal?tas tiesneša pien?kumus, tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*], N. J?skinens [*N. Jääskinen*] (referents) un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

?ener?ladvok?ts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

sekret?rs: ?. Di Bella [*C. Di Bella*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2023. gada 14. j?nija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko snieguši:

- *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA* v?rd? – R. Nicastro, avvocatā,
- It?lijas vald?bas v?rd? – G. Palmieri, p?rst?ve, kurai pal?dz D. G. Pintus, P. Pucciariello un F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- Eiropas Komisijas v?rd? – A. Armenia, F. Moro un P. Rossi, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2023. gada 28. septembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 9. panta 1. punktu un 167. pantu, k? ar? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) neitralit?tes, sam?r?guma, tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas un tiesisk?s noteikt?bas principus.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa* (turpm?k tekst? – “sabiedr?ba *Feudi*”) un *Agenzia delle Entrate* (le??mumu dienests, It?lija; turpm?k tekst? – “nodok?u iest?de”) par ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 9. panta 1. punkts ir formul?ts š?di:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo [vai t?m piel?dzin?mo] profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

4 Š?s direkt?vas 63. pant? ir paredz?ts:

“Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana.”

5 Min?t?s direkt?vas 167. pant? ir noteikts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

6 Š?s pašas direkt?vas 168. panta a) punkts ir formul?ts š?di:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js.”

7 Atbilstoši PVN direkt?vas 273. pantam:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[..]”

It?lijas ties?bas

8 1994. gada 23. decembra *legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica* (Likums Nr. 724 par valsts finanšu racionaliz?šanas pas?kumiem; 1994. gada 30. decembra *GURI* Nr. 174 k?rt?jais pielikums; turpm?k tekst? – “Likums Nr. 724/1994”) 30. pant?

“Aizsegsabiedrības. Aktu vēršana”, redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, ir noteikts:

“1. Šajā pantā – ja vien nav pierādījumu par pretējo – akciju sabiedrības, akciju komandītsabiedrības, sabiedrības ar ierobežotu atbildību, pilnsabiedrības un vienkāršas komandītsabiedrības, kā arī jebkura veida sabiedrības un subjektus, kuri nav rezidenti, ar pastāvīgu nodibinājumu valsts teritorijā uzskata par tiem, kas neveic darbību, ja iepriekšmē, krājumu pieauguma un ienākumu kopsumma, izņemot ienākumus, kurus vajadzības gadījumā apliecina peļņas vai zaudējumu aprēķini, ir mazāka par summu, kas iegūta, piemērojot šādas procentus:

[..].

4. Sabiedrībām un subjektiem, kuri neveic darbību, kredīta pārpalikums, kas izriet no pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām iesniegtās deklarācijas, nav atmaksājams, nav ieskaitāms [..] vai nododams [..]. Ja trīs secīgu taksācijas periodu laikā sabiedrība vai subjekts, kurš neveic darbību, neveic ar PVN apliekamus darījumus par summu, kas nav mazāka par to, kura iegūta, piemērojot 1. punktā minētās procentu likmes, kredīta pārpalikums nav pārnesams tālāk, lai ieskaitītu maksājamo PVN par turpmākajiem taksācijas periodiem.

4. *bis* Ja pastāv objektīvas situācijas, kuru dēļ nav bijis iespējams gūt peļņu, krājumu un iepriekšmē pieaugumu, kā arī ienākumus, kas noteikti saskaņā ar šo pantu, vai kuras nav pieņemamas veikt 4. punktā minētos ar PVN apliekamos darījumus, attiecīgā sabiedrība var pieprasīt nepiemērot atbilstošās tiesību normas cēlās pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas jomā [..].

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *Vigna Ottieri Srl* (turpmāk tekstā – “sabiedrība *Vigna*”) bija saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem reģistrēta sabiedrība, kas nodarbojās ar vāna ražošanu un tirdzniecību Kampānijas reģionā (Itālija).

10 2010. gada 22. decembrī nodokļu iestāde sabiedrībai *Vigna* nosūtīja paziņojumu par nodokli, kurā tostarp bija norādīts, ka 2008. taksācijas gadā tā tika uzskatīta par sabiedrību, kas neveic darbību (tā saukta “aizsegsabiedrība”), pamatojoties uz to, ka vāļ veikto darījumu summa, kura apliekama ar PVN un kuru pārdēj minētā bija deklarējusi, bija zemāka par robežvērtību, zem kuras Likuma Nr. 724/1994 30. panta piemērošanas nolūkā sabiedrības tiek uzskatītas par tiem, kas neveic darbību. No šī paziņojuma par nodokli arī izrietēja, ka sabiedrība *Vigna* nebija sasniegusi šādu sliekšni trīs secīgos taksācijas periodos, proti, 2006., 2007. un 2008. gadā. Līdz ar to nodokļu iestāde atteicās atskaitīt PVN kredītu 42 108 EUR apmērā, ko sabiedrība *Vigna* bija pieprasījusi par 2009. taksācijas gadu.

11 Sabiedrība *Vigna* par minēto paziņojumu par nodokli cēla prasību *Commissione tributaria provinciale di Avellino* (Avellāno provinces Nodokļu tiesa, Itālija). Ar 2012. gada 18. aprīļa spriedumu šī tiesa šo prasību noraidīja.

12 Sabiedrība *Feudi*, kas no 2012. gada 27. septembra pārrēķināja sabiedrību *Vigna*, par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno* (Kampānijas reģiona Nodokļu tiesas Salerno pārceļšanas nodaļa, Itālija), kas šo apelācijas sūdzību noraidīja.

13 2014. gada 27. martā sabiedrība *Feudi* iesniedza kasācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija), kas ir iesniedzējtiesa. Būtībā tā apgalvoja, ka

atteikums tai pieširt tiesības atskaitīt PVN nav saderīgs ar Savienības tiesībām.

14 Iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka attiecīgā Itālijas tiesību akti ir vērsti uz to, lai atturētu no aizsegsabiedrību izveidošanas un tādējādi novērstu, ka juridiskas personas, kas formāli veic saimniecisko darbību, bet faktiski to neveic, saņemtu nodokļu priekšrocības. Šajā nolūkā Likuma Nr. 724/1994 30. pantā esot paredzēts preventīvs mehānisms, kas esot balstīts uz prezumpciju, saskaņā ar kuru tas, ka sabiedrības neveic darbību, var tikt izsecināts no tā, ka peļņa, ko var saņemt sagaidāt no tās rīcībā esošajiem aktīviem, ir zemāka par šajā tiesību normā noteikto ienākumu robežvērtību. Tomēr sabiedrība varot atspēkot šo prezumpciju, pierādot, ka šo ienākumu robežvērtību nevarēja sasniegt noteiktā laikposmā objektīvu apstākļu dēļ.

15 No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka saskaņā ar minēto tiesību normu sabiedrībām, kuras neveic darbību, nevar atmaksāt PVN kredītu, kas norādīts deklarācijā un kas tostarp izriet no atskaitēm PVN summas, kura pārsniedz iekasēto PVN. Šo kredītu arī nevar nedz kompensēt, nedz pārstēt. Līdz ar to minēto kredītu varētu atskaitīt no PVN, kas maksājams par nākamajiem taksācijas periodiem. Tomēr, ja trīs secīgus taksācijas periodus sabiedrība, kas neveic darbību, neveic ar PVN apliekamus darījumus, kuru summa ir vismaz viena daļa no summu, kas izriet no minētās ienākumu robežvērtības, minēto kredītu vairs nevarētu pārcelt. Šī sabiedrība tādējādi zaudētu tiesības uz PVN atskaitēšanu.

16 Šīdos apstākļos iesniedzējtiesa jautā, pirmkārt, vai var atēmt nodokļa maksājuma statusu un līdz ar to atteikt tiesības uz priekšnodokļa samaksāt PVN atskaitēšanu sabiedrībai, kura veic ar PVN apliekamus darījumus, tomēr nesasniedzot attiecīgajos Itālijas tiesību aktos paredzēto ienākumu robežvērtību, ja šī sabiedrība nepierāda, ka tēdu ienākumu gūšanai, kas pārsniedz šo robežvērtību, šķēršļus ir radījuši objektīvi apstākļi. Šajā ziņā tūlīt jānoskaidro, vai šādas prakses saderību ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu, no kura būtībā izriet, ka nodokļa maksājuma statuss izriet no tā, ka vienība, kas atsaucas uz šo statusu, veic saimniecisku darbību.

17 Otrkārt, šī tiesa vēlas noskaidrot, vai attiecīgā Itālijas tiesību akti ir saderīgi ar PVN direktīvas 167. pantu, kā arī ar PVN neitralitātes principu un samērīguma principu. Minētā tiesa atgādina, ka, lai gan cēlā pret krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprātīgu izmantošanu ir PVN direktīvā atzīti un ar to iedrošināti mērķis, dalībvalstu veiktie pasākumi tomēr nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo un it īpaši tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie sistemātiski apdraudētu PVN neitralitātes principu.

18 Treškārt, iesniedzējtiesa jautā, vai Likuma Nr. 724/1994 30. pantā paredzētās tiesības uz PVN atskaitēšanu ierobežojumi ir jāuzskata par tādām, kas ir pretrunā tiesiskās drošības un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principiem. Tā uzskata, ka nodokļa maksātājs, veicot saimniecisku darījumu, var droši nezināt, vai šis darījums var radīt tiesības uz PVN atskaitēšanu vai atmaksu, jo šo tiesību izmantošana būs pakāauta nosacījumam, ka viņš noteiktā taksācijas periodā ir guvis tēdu ienākumu līmeni, kas pārsniedz attiecīgajos Itālijas tiesību aktos paredzēto robežvērtību.

19 Šīdos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīvas] 9. panta 1. punktu var interpretēt tādējādi, ka nodokļa maksājuma statusu un tādējādi priekšnodokļa samaksāt PVN atskaitēšanas vai atmaksas tiesības var atteikt subjektam, kurš veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus neatbilstoš – pārmerīgi zem – apmērā attiecībā pret to, ko saskaņā ar likumā noteiktajiem kritērijiem var saņemt sagaidāt no tās rīcībā esošajiem aktīviem trīs secīgu gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvu šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai [PVN direktīvas] 167. pants un vispārīgie PVN neitralitātes un PVN atskaitēšanas tiesību ierobežošanas samērīguma principi nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu kā [Likuma Nr. 724/1994 30. pants], ar kuru ir atteiktas priekšnodokļa samaksas? PVN atskaitēšanas tiesības, tiesības uz tās atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajās taksācijas periodos nodokļa maksātājam, kas trīs secīgu taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus apmērā, kurš tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārņēmēgi zemu – attiecībā pret to, ko saskaņā ar likuma noteiktajiem kritērijiem var saprātīgi gaidīt no tās rēķināmajiem aktīviem trīs secīgu gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvu šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša, vai Savienības tiesiskās drošības un tiesiskās paņēmējības aizsardzības principi nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu kā [Likuma Nr. 724/1994 30. pants], ar kuru ir atteiktas priekšnodokļa samaksas? PVN atskaitēšanas tiesības, tiesības uz tās atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajās taksācijas periodos nodokļa maksātājam, kas trīs secīgu taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus apmērā, kurš tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārņēmēgi zemu – attiecībā pret to, ko saskaņā ar likuma noteiktajiem kritērijiem var saprātīgi gaidīt no tās rēķināmajiem aktīviem trīs secīgu gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvu šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?”

Par pirmo jautājumu

20 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas var izraisīt to, ka personai, kas konkrētā taksācijas periodā veic ar PVN apliekamus darījumus, kuru ekonomiskā vērtība nesasniedz valsts tiesību aktos noteikto robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rēķināmajiem aktīviem, var tikt liegts PVN maksātāja statuss, ja vien šī persona nepierāda, ka objektīvi apstākļi ir traucējuši sasniegt šo robežvērtību.

21 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo daļu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Jādziens “saimnieciskā darbība” šīs direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā tādā, kas aptver jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo vai tām pielīdzināmo profesiju darbību. Turklāt ir precizēts, ka par saimniecisku darbību uzskatāma “materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar nolūku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus”.

22 Tātad, PVN direktīvas 9. panta 1. punkta saturā analīze, izceļot jēdziena “saimnieciskā darbība” piemērošanas jomu, precīzā ar to objektīvo raksturu tādā nozīmē, ka darbība tiek aplūkota pati par sevi neatkarīgi no tās mērķiem un rezultātiem (spriedums, 2021. gada 25. februāris, *Gmina Wrocław* (Lietošanas tiesību pārraide), C-604/19, EU:C:2021:132, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 No tā izriet, ka PVN maksātāja statuss nav pakauts nosacījumam par to, ka personai ir jāveic ar PVN apliekami darījumi, kuru ekonomiskā vērtība pārsniedz iepriekš noteiktu ienākumu robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rēķināmajiem aktīviem. Šajā ziņā nozīme ir tikai tam, vai minētā persona faktiski veic saimniecisku darbību un tam, kā atgādināts šī sprieduma 21. punktā, ka tā izmanto materiālu vai nemateriālu pakalpojumu, lai gūtu no tās ilglaicīgus ienākumus.

24 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai strīdīgajos taksācijas periodos, proti, 2008. taksācijas gadā un divos iepriekšjos taksācijas gados, attiecībā uz kuriem nodokļu iestāde uzskatīja, ka sabiedrība *Vigna* neveica darbību, šī sabiedrība veica šādu saimniecisko darbību

PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē, kā interpretēts šis sprieduma 22. punkta minējais judikāts?

25 Ēmot vērē iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nevar izraisīt to, ka PVN maksājuma statuss tiek liegts personai, kas konkrētā taksācijas periodā veic ar PVN apliekamus darījumus, kuru ekonomiskā vērtība nesasniedz valsts tiesību aktos noteikto robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rīcībā esošajiem aktīviem.

Par otro jautājumu

26 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 167. pants, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksājamā lieldz tiesības uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitēšanu tādēļ, ka šis nodokļa maksājuma vērtība veikta ar PVN apliekamo darījumu summa tiek uzskatīta par nepietiekamu.

27 Šajā ziņā jāatgādina, pirmām kārtām, ka saskaņā ar pastāvīgo judikātu nodokļa maksājuma tiesības no maksājuma PVN atskaitē PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādājamo precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir kopējais PVN sistēmas pamatprincips. PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās atskaitēšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visu PVN, kas piemērots iepriekš veiktajiem darījumiem. Atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksājumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām pašmācīpā principā ir piemērojams PVN. Ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā preces vai pakalpojuma iegādes brīdī, izmanto šo precī vai pakalpojumu saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto precī vai pakalpojumu (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 23. punkts un tajā minētais judikāts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fikcija iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 27. un 28. punkts, kā arī tajos minētais judikāts).

28 Konkrēti, no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka, lai varētu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem. Pirmkārt, ieinteresētajai personai ir jābūt “nodokļa maksājamam” šīs direktīvas izpratnē. Otrkārt, preces vai pakalpojumi, uz kuriem atsaucas, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksājamam ir jāizmanto vērtība savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, un iepriekš šīs preces ir jāpiegādā vai pakalpojumi ir jāsniedz citam nodokļa maksājamam (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitēšana saistībā ar dabūnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 39. punkts un tajā minētais judikāts).

29 Attiecībā uz otro no šiem nosacījumiem, uz kuru vienāgo attiecas šis jautājums, ir jāatgādina, ka, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitēšanu, principā ir nepieciešams, lai pastāvītu tieša un tīlītāja saikne starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitēšanas tiesības. Tiesības atskaitēt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādā darījumu cenas, par kuriem noteikta jāmaksā PVN, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitēšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Tomēr atskaitēšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tīlītājam saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, attiecīgā preču pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā nodokļa maksātāja vispārējiem izdevumiem un kā tādās veido daļu no nodokļu maksātāja pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādam izmaksām ir tieša un tīlītāja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 No iepriekš minētā pamatojuma izriet, ka nevienā PVN direktīvas normā tiesības uz nodokļa atskaitēšanu nav pakautas prasībai, ka ar PVN apliekamo darījumu, kurus nodokļa maksātājs vēlāk ir veicis noteiktā laikposmā, summai ir jāsasniedz noteikta robežvērtība. Gluži pretēji – no šā sprieduma 27. punktā minētās judikatūras izriet, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu tiek garantētas, ja ir izpildīti prasītie nosacījumi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, neatkarīgi no attiecīgā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības rezultātiem.

32 Otrām kārtām, tomēr ir jānorāda, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu nodokļa maksātājam var tikt atteiktas, ja, pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem, ir konstatēts, ka atsaukšanās uz tām ir notikusi krāpnieciski vai āunprēji.

33 Jāatgādina, ka cēlā pret krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprētgu rīcību ir ar PVN direktīvu atzītas un veicinātas mērķis un ka Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka iesaistītās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai āunprēģā nolūkā. Līdz ar to, pat ja tiesību uz nodokļa atskaitēšanu materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti, valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka šo tiesību izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz minētajām tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai āunprēģa (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 34. un 35. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Tā kā tiesību uz nodokļa atskaitēšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, nodokļu iestādēm ir jāsniedz juridiski pieteikami objektīvi pierādījumi, kas ļauj secināt, ka nodokļa maksātājs ir izdarījis krāpšanu PVN jomā vai arī ir zinājis vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš norisinājās, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ir iesaistīts šādā krāpšanā. Pēc tam valsts tiesām ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu pierādījumu esamību (spriedums, 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz tiesību āunprētgu izmantošanu no pastāvīgās judikatūras izriet – āunprētgu rīcību PVN jomā var konstatēt, pirmkārt, ja, lai gan formāli tiek piemēroti attiecīgajā

PVN direktīvā un valsts tiesību aktos, ar ko šā direktīva transponēta, paredzētie nosacījumi, attiecīgā darījumu rezultātā ir iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana ir pretrunā ar šā mērķa tiesību normām sasniedzamajam mērķim. Otrkārt, no objektīvu pierādījumu kopuma ir jāizriet, ka šo darījumu galvenais mērķis ir tikai šo nodokļu priekšrocību iegūšana (spriedumi, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegūde), C?114/22, EU:C:2023:430, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Proti, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN jomā piemērojamā tiesību āunprātīgā izmantošanas aizlieguma principa mērķis aizliedz pilnībā fiktīvus darījumus, kas neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenoti ar vienu vienīgu mērķi – iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana ir nesaderīga ar PVN direktīvas mērķiem (spriedumi, 1998. gada 16. jūlijs, *ICI*, C?264/96, EU:C:1998:370, 26. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegūde), C?114/22, EU:C:2023:430, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Jāatgādina arī, ka pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai nodrošinātu PVN pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tādējādi tie nevar tikt izmantoti tādēļ, ka ar tiem sistēmiski tiktu apšaubītas tiesības uz PVN atskaitēšanu un tātad – PVN neitralitāte (spriedumi, 2021. gada 9. decembris, *Kemwater ProChemie*, C?154/20, EU:C:2021:989, 28. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegūde), C?114/22, EU:C:2023:430, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa paskaidro, ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta mērķis ir apkarot krāpšanu, atturot no aizsegsabiedrību izveidošanas. Tādējādi ar šo pantu izveidotais mehānisms ir balstīts uz prezumpciju, saskaņā ar ko, ja darījumu, kurus sabiedrība ir veikusi vāļk konkrētā taksācijas periodā, summa nesasniedz robežvērtību, kas aprēķināta, piemērojot minētajā pantā paredzētos kritērijus, šā sabiedrība ir sabiedrība, kura neveic darbību, ja vien tai neizdodas pierādīt, ka objektīvi apstākļi attaisno to, ka tā nav varējusi sasniegt minēto robežvērtību. Gadījumā, ja sabiedrība tiek uzskatīta par sabiedrību, kura neveic darbību, tā vairs nevar izmantot savas tiesības uz PVN atskaitēšanu par darījumiem, kurus tā ir veikusi vāļk strādāgājā taksācijas periodā.

39 Šāda prezumpcija ir balstīta uz kritēriju, proti, ieņēmumu sliekšņa kritēriju, kas nav saistīts ar tiem, kuri tiek prasīti, lai pierādītu krāpšanu vai āunprātīgu izmantošanu, un kādi izriet no šā sprieduma 33.–36. punktā minētās judikatūras. Proti, šā prezumpcija ir balstīta nevis uz vērtējumu par to darījumu patiesumu, par kuriem ir jāmaksā PVN un kuri ir veikti konkrētā taksācijas periodā, ne arī uz pašu to izmantošanu, lai veiktu vāļkus darījumus, bet gan vienīgi uz to apjoma novērtējumu. Tātad, ņemot vērā šā sprieduma 34. punktā minēto judikatūru, to nevar uzskatīt par tādēļ, ar kuru var pierādīt, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu ir izmantotas krāpnieciskā vai āunprātīgā veidā.

40 Proti, tiesības uz nodokļa atskaitēšanu var atteikt tikai tad, ja fakti, kas izvirzīti, lai pierādītu šādu krāpšanu vai āunprātīgu izmantošanu, ir juridiski pietiekami pierādīti citādi kā vien ar pieņēmumiem (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka vispārējā prezumpcija par krāpšanu un āunprātīgu izmantošanu nevar pamatot nodokļu pasākumu, kas apdraud direktīvas mērķus (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tāpat nevar pieņemt, ka šāda prezumpcija, pat ja tā ir atspēkojama, izraisītu to, ka tiesības uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitēšanu tiek atteiktas tādēļ iemeslu

d??, kas nav saist?ti ar konstat?jumu par kr?pniecisku vai ?aunpr?t?gu atsauk?anos uz š?m ties?b?m.

42 No t? izriet, ka t?da prezumpcija k? š? sprieduma 38. punkt? raksturot?, p?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu m?r?i nov?rst kr?pšanu un ?aunpr?t?gu izmantošanu.

43 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos iemeslus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 167. pants, k? ar? PVN neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jam ir liegtas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu par š? nodok?a maks?t?ja v?l?k veikto ar PVN apliekamo dar?jumu summu, kas tiek uzskat?ta par nepietiekamu.

Par trešo jaut?jumu

44 ?emot v?r? sniegto atbildi uz otro jaut?jumu un t? k? trešais jaut?jums ir uzdots tikai gad?jumam, ja uz to tiktu sniegta noraidoša atbilde, uz trešo jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

45 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nevar izrais?t to, ka PVN maks?t?ja statuss tiek liegts personai, kas konkr?t? taks?cijas period? veic ar PVN apliekamus dar?jumus, kuru ekonomisk? v?rt?ba nesasniedz valsts ties?bu aktos noteikto robežv?rt?bu, kas atbilst sapr?t?gi sagaid?majai pe??ai no š?s personas r?c?b? esošajiem akt?viem.**

2) **Direkt?vas 2006/112 167. pants, k? ar? PVN neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jam ir liegtas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu par š? nodok?a maks?t?ja v?l?k veikto ar PVN apliekamo dar?jumu summu, kas tiek uzskat?ta par nepietiekamu.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – it??u.