

62018CJ0329

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2019. gada 3. oktobris (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Pārtikas produktu iegāde – Priekšnodokļa atskaitošana – Atskaitošanas atteikums – Iespējami fiktīvs piegādātājs – Krāpšana PVN jomā – Prasības attiecībā uz pircēja zināšanu – Regula (EK) Nr. 178/2002 – Pārtikas izsekojamības un piegādātāja identificēšanas pienākumi – Regulas (EK) Nr. 852/2004 un (EK) Nr. 882/2004 – Pārtikas apritē iesaistīto uzņēmēju reģistrācijas pienākumi – Ietekme uz tiesībām uz PVN atskaitošanu

Lietā C-329/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Augstākā tiesa (Latvija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2018. gada 10. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 17. maijā, tiesvedībā

Valsts ieņēmumu dienests

pret

SIA “Altic”,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [A. Prechal], tiesneši F. Biltšens [F. Biltgen] (referents), J. Malenovskis [J. Malenovský], K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] un L. S. Rosi [L. S. Rossi],

ģenerālvokāts: M. Bobeks [M. Bobek],

sekretārs: M. Aleksejevs [M. Aleksejev], nodaļas vadītājs,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 6. marta tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

SIA “Altic” vārdā – A. Purmalis, advokāts,

—

Latvijas valdības vārdā – I. Kucina un V. Soģeca, pārstāves,

—

Spānijas valdības vārdā – L. Aguilera Ruiz, pārstāvis,

—

Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un J. Jokubauskaitis, kuru ar A. Sauka, pārstāvji, noklausījies enerģētiskā advokāta secinājumus 2019. gada 22. maija tiesas sēdē, 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 168. panta a) punktu.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp Valsts ieņēmumu dienestu (Latvija) (turpmāk tekstā – “ieņēmumu dienests”) un SIA “Altic” par šai sabiedrībai noteikto pienākumu samaksāt ar rapša sēklu iegādāto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu, ko SIA “Altic” bija samaksājis kā priekšnodokli un vēlāk atskaitījis, kopā ar soda naudu un nokavējuma naudu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu:

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

a)

PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

4

Šīs direktīvas 178. panta a) punktā ir paredzēts:

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

a)

168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavoti saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļa 3. līdz 6. iedaļu.”

5

Minētās direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

6

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.), 28. un 29. apsvērumā ir paredzēts:

“(28)

Pieredze rāda, ka pārtikas vai barības iekšējā tirgus darbība var tikt apdraudēta gadījumā, ja pārtiku un barību nevar izsekot. Līdz ar to jāizveido tāda visaptveroša izsekojamības sistēma pārtikas un barības uzņēmumos, lai būtu iespējams mērīt tiecīgi un precīzi izēmt produktus no tirgus vai sniegt informāciju patērētājiem vai amatpersonām, kas veic kontroli, tādējādi izvairoties no vāļā plašākiem un nepamatotiem traucējumiem gadījumos, kad ir apdraudēts pārtikas nekaitīgums.

(29)

Jāpanāk, lai pārtikas vai barības [apritē iesaistītais] uzņēmums, ar importētājs, būtu spējīgs identificēt vismaz uzņēmumu, no kura ir piegādāta pārtika, barība, dzīvnieks vai viela, ko var pievienot pārtikai vai barībai, lai nodrošinātu, ka, veicot izmeklēšanu, visos posmos ir iespējama izsekojamība.”

7

Šīs regulas 3. panta 15. punktā “izsekojamība” šīs regulas izpratnē ir definēta kā “spēja visos ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos izsekot un atrast jebkuru pārtiku, barību, produktu vai dzīvnieku vai vielu, ko paredzēts vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai”.

8

Saskaņā ar minētās regulas 17. panta 2. punkta trešo daļu:

“Dalībvalstis arī izstrādā noteikumus par pasākumiem un sankcijām, ko piemēro par pārtikas un barības aprites tiesību aktu pārkāpšanu. Tādēļ pasākumiem un sankcijām jābūt efektīviem, samērīgiem un preventīviem.”

9

Šīs regulas 18. pants “Izsekojamība” ir formulēts šādi:

“1. Visos ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos ir nodrošināts, ka pārtiku, barību, produktu vai dzīvniekus un jebkuras citas vielas, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai, var izsekot.

2. Uzņēmumi, kas iesaistīti pārtikas un barības apritē, spēj identificēt jebkuru personu, kas tām piegādā pārtiku, barību, produktu vai dzīvnieku vai jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko

varētu pievienot p?rtikai vai bar?bai.

T?d?? min?to uz??m?ju r?c?b? ir sist?mas un proced?ras, kas dod iesp?ju p?c piepras?juma dar?t attiec?go inform?ciju zin?mu kompetentaj?m iest?d?m.

[..]"

10

Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 852/2004 (2004. gada 29. apr?lis) par p?rtikas produktu higi?nu (OV 2004, L 139, 1. lpp.) 6. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

"Jo ?paši ikviens p?rtikas aprit? iesaist?tais tirgus dal?bnieks pazi?o kompetent?m iest?d?m to noteikt? veid? par p?rzi?? esošiem uz??mumiem, kas darbojas k?d? no p?rtikas ražošanas, p?rstr?des un izplat?šanas posmiem, lai re?istr?tu min?tos uz??mumus.

P?rtikas aprit? iesaist?tie tirgus dal?bnieki ar? nodrošina, ka kompetent?s iest?des vienm?r sa?em jaun?ko inform?ciju par uz??mumiem, un pazi?o ar? par vis?m b?tisk?m izmai??m darb?b? un jebkuru past?voš? uz??muma sl?gšanu."

11

Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 882/2004 (2004. gada 29. apr?lis) par ofici?lo kontroli, ko veic, lai nodrošin?tu atbilst?bas p?rbaudi saist?b? ar dz?vnieku bar?bas un p?rtikas aprites ties?bu aktiem un dz?vnieku vesel?bas un dz?vnieku labtur?bas noteikumiem (OV 2004, L 165, 1. lpp., un labojums – OV 2004, L 191, 1. lpp.), 31. panta 1. punkt? ir noteikts:

"a)

Kompetent?s iest?des paredz proced?ras, kas dz?vnieku bar?bas un p?rtikas aprit? iesaist?tajiem uz??m?jiem j?iev?ro, piesakot uz??mumus re?istr?šanai saska?? ar Regulu (EK) Nr. 852/2004, [Padomes] Direkt?vu 95/69/EK [(1995. gada 22. decembris) par noteiktu uz??mumu un starpnieku, kas darbojas dz?vnieku bar?bas nozar?, apstiprin?šanas un re?istr?cijas nosac?jumiem un k?rt?bu, un groz?jumiem direkt?v?s 70/524/EEK, 74/63/EEK, 79/373/EEK un 82/471/EEK (OV 1995, L 332, 15. lpp.)], vai paredzamo regulu par dz?vnieku bar?bas higi?nu.

b)

t?s izstr?d? un past?v?gi aktualiz? re?istr?to dz?vnieku bar?bas un p?rtikas aprit? iesaist?to uz??m?ju sarakstu. Ja š?ds saraksts jau ir izveidots citiem m?r?iem, tad to var izmantot ar? š?s regulas vajadz?b?m."

Latvijas ties?bas

12

Likuma "Par pievienot?s v?rt?bas nodokli", redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktu rašan?s laik?, 10. panta pirm?s da?as 1. punkta redakcija ir š?da:

“Tikai Valsts ieņēmumu dienests reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kļūst priekšnodokli no budžeta maksājuma summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītajās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādus ārvalsts veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemes.”

13

Šo likuma 10. panta l.2 daļu bija noteikts:

“Nodokļa rēķinos norādītajās nodokļa summas par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem atskaitāmas pēc preču vai pakalpojuma un nodokļa rēķina saņemšanas vai pēc nodokļa rēķina norādītajās nodokļa summas samaksas avansa.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14

SIA “Altic” 2011. gada jūlijā un augustā no SIA “Sakorex” un 2011. gada oktobrī no SIA “Ulmar” iegādājās rapša sēklu. No iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka šīs sabiedrības sazinājās ar SIA “Altic”, atsaucoties uz tās plašsaziņas līdzekļos un internetā ievietoto reklāmu. Rapša sēkla tika pieņemta un uzglabāta SIA “Vendo” noliktavā. SIA “Altic” atskaitīja par minētajiem darījumiem priekšnodokli samaksāto PVN.

15

Ieņēmumu dienesta veiktajā auditā saistībā ar SIA “Altic” savukārt tika konstatēts, ka šie pirkuma darījumi faktiski nav notikuši. Ieņēmumu dienests uzdeva SIA “Altic” samaksāt atskaitīto PVN, soda naudu un nokavējuma naudu.

16

Administratīvā rajona tiesa (Latvija) apmierināja SIA “Altic” iesniegto pieteikumu par ieņēmumu dienesta lūmuma atcelšanu. Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) apstiprināja minētās tiesas spriedumu.

17

Administratīvā apgabaltiesa norādīja, ka lietā netiek apšaubīts fakts, ka rapša sēkla tika saņemta noliktavā SIA “Vendo” pavaddokumentos norādītajos datumos un daudzumos. Tā nospiež, ka, ņemot vērā šos apstākļus, SIA “Altic” ir rīkojusies labticīgi un pilnībā pārvusies uz SIA “Sakorex” un SIA “Ulmar” iespējam piegādāt līgumā noteikto preci, un SIA “Altic” nebija pienākuma pārliecināties par šo spēju. Šajā ziņā ieņēmumu dienests neesot norādījis, kādas konkrētas no atbilstošās tiesiskās regulējuma izrietošās darbības bija jāveic SIA “Altic” un ko tā nav darījusi, lai pārliecinātos par darījuma partneru spēju veikt preču piegādi.

18

Ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesai, proti, Augstākajai tiesai (Latvija). Dienests norādīja, ka saskaņā ar Regulu Nr. 178/2002 uzņēmumiem, kas iesaistīti pārtikas apritē, ir jāspēj identificēt jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai un barībai, un tādēļ minēto uzņēmumu rīcībā ir jābūt sistēmām un procedūram, kas dod iespēju attiecīgo informāciju darīt zināmu kompetentajām iestādēm. SIA “Altic” neesot veikusi pat minimālas

darb?bas dar?jumu partneru p?rbaudei un neesot ar? p?rbaud?jusi dar?jumu partneru re?istr?ciju Latvijas P?rtikas un veterin?raj? dienest?. Min?tais apliecinot, ka SIA "Altic" zin?ja vai tai bija j?zina, ka t? ir iesaist?ta kop?j?s PVN sist?mas ?aunpr?t?g? izmantošan?.

19

Iesniedz?jtiesa nor?da, ka nav str?da par to, ka SIA "Sakorex" un SIA "Ulmar" ir konstat?jamas fikt?vu uz??mumu paz?mes un ka attiec?go pre?u izcelsme nav nosak?ma. L?dz ar to rodas jaut?jums, vai SIA "Altic" zin?ja vai tai bija j?zina, ka pamatliet? apl?kotie dar?jumi ir iesaist?ti kr?pšan? PVN jom?.

20

Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa ir nor?d?jusi, ka liet? nav atrodams neviens pier?d?jums apgalvojumam, ka iepirkt? rapša s?kla bija paredz?ta tikai izmantošanai degvielas ražošan?, k? to ir apgalvojusi SIA "Altic", vai vismaz, ka t? noteikti netika iesaist?ta p?rtikas aprit?. T?d?j?di esot pie?emams, ka saist?b? ar min?tajiem dar?jumiem uz SIA "Altic" ir attiecin?mas Regulas Nr. 178/2002 normas.

21

Min?t? tiesa nor?da, ka š?s regulas 18. pant? ir paredz?ti p?rtikas izsekojam?bas, k? ar? p?rtikas pieg?d?t?ju identific?šanas visp?r?gie principi. Saist?b? ar šo identific?šanu iesniedz?jtiesa nor?da, ka, lai ar? min?taj? regul? nav sniegts skaidrojums attiec?b? uz to, cik detaliz?ti komersantam ir j?identific? preces pieg?d?t?js, no 2010. gada 26. janv?ra Vadl?nij?m saist?b? ar Regulas Nr. 178/2002 11., 12., 14., 17., 18., 19. un 20. panta ?stenošanu, kas ietvertas Eiropas Komisijas P?rtikas aprites un dz?vnieku vesel?bas past?v?g?s komitejas secin?jumos, izriet, ka uz??mumiem ir j?saglab? inform?cija par pieg?d?t?ja nosaukumu un adresi, k? ar? pieg?d?to produktu identifik?ciju.

22

Iesniedz?jtiesai tom?r ir šaubas par to, vai Regulas Nr. 178/2002 m?r?is nodrošin?t p?rtikas nekait?gumu neparedz, ka no uz??m?ja, kas iesaist?ts p?rtikas pre?u aprit?, ir sagaid?ma liel?ka r?p?ba dar?jumu partneru izv?l?, kas t?d?j?di ietvertu pien?kumu p?rbaud?t savu dar?juma partneri, tostarp t? re?istr?ciju kompetentaj?s iest?d?s, un vai š?das r?p?bas neesam?bas gad?jum? šim uz??mumam var tikt liegtas PVN atskait?šanas ties?bas. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa t?pat v?las noskaidrot, vai, iev?rojot šo pašu m?r?i, tas, ka SIA "Altic" ir p?rbaud?jusi pieg?d?to pre?u kvalit?ti, var?tu atvieglin?t pien?kumu r?p?g?k p?rbaud?t dar?juma partneri.

23

Iesniedz?jtiesa turkl?t nor?da, ka ie??mumu dienesta ieskat? tas, ka SIA "Altic" nav p?rbaud?jusi dar?jumu partneru re?istr?ciju P?rtikas un veterin?raj? dienest?, pier?da to, ka min?t? sabiedr?ba zin?ja vai tai bija j?zina, ka pamatliet? apl?kotie dar?jumi ir iesaist?ti kr?pšan? PVN jom?. Min?t? tiesa tom?r uzskata, ka, lai gan Regulu Nr. 852/2004 un Nr. 882/2004 norm?s paredz?t? p?rtikas nozares uz??muma re?istr?cijas p?rbaude ?auj nodrošin?t, ka uz??mums p?rtikas aprit? piedal?s tiesiski, uz??muma re?istr?cijas fakts neizsl?dz risku, ka š?da uz??muma saimniecisk? darb?ba nav patiesa, t?pat ar? re?istr?cijas neesam?ba autom?tiski nevar liecin?t par to, ka saimniecisk? darb?ba ir fikt?va, un t?d?j?di dar?juma partnera re?istr?cijas fakta p?rbaudes neesam?bai nevar b?t izš?iroša noz?me ie??mumu dienesta veiktaj? v?rt?jum?.

24

Š?dos apst?k?os Augst?k? tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus

jautājums:

“1)

Vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam atbilst liegums atskaitīt priekšnodokli, ja nodokļu maksātājs, kas piedalās pārtikas preču apritē, ņemot vērā Regulas Nr. 178/2002 mērķi nodrošināt pārtikas nekaitīgumu, kas tostarp tiek ņemts vērā, nodrošinot pārtikas izsekojamību, nav izrādījis lielāku risku, kas pārsniedz parasto darījumu veikšanas praksi, darījumu partnera izvēli, kas pēc būtības ietver pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, bet tajā pašā laikā ir pārbaudījis pārtikas kvalitāti, tādējādi sasniedzot Regulas Nr. 178/2002 mērķi?

2)

Vai Regulas Nr. 852/2004 6. pantā un Regulas Nr. 882/2004 31. pantā noteiktā prasība par pārtikas apriti iesaistīt uzņēmuma reģistrāciju, interpretējot to kopsakarā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu, uzliek uzņēmuma darījuma partnerim pienākumu pārbaudīt reģistrācijas faktu un vai šādi pārbaudei ir nozīme, novērtējot to, vai uzņēmuma darījuma partneris zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas iesaistās darījumā ar fiktīvu uzņēmumu, ņemot vērā aprakstīto darījumu specifiku?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

25

Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka nodokļu maksātājam, kas iesaistīts pārtikas apgrozībā, tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, pamatojoties uz to, ka minētais nodokļu maksātājs pārtikas izsekojamības nolūkā nav izpildījis ar savu piegādātāju identificēšanu saistītos pienākumus, kas paredzēti Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā.

26

Pirmkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir kopā ar PVN sistēmas pamatprincipus. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

27

Atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas, ja nodokļu maksātāji, kas vēlas izmantot šīs tiesības, ir ievērojuši gan materiāltiesiskās, gan formālās prasības vai nosacījumus, kas ir attiecināmi uz šīm tiesībām (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. un 38. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

Papildus šīm materiāliem un formālam prasībām vai nosacījumiem, kas izriet no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. un 40. punkts), šīs direktīvas 273. pantā dalībvalstīm ar zināmiem nosacījumiem ir jāauts paredzēt arī citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasšanu un novrstu krāpšanu.

Otrkārt, ir arī jāatgādina, ka krāpšanas nodokļu jomā, izvairšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamas āunprātīgās rēķināšanas apkarošana ir Direktīvā 2006/112 atzīta un veicināta mērķis. Tiesa ir nospriedusi, ka ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai āunprātīgā nolūkā. Tādējādi valstu iestādēm un tiesīmspēks atskaitēšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir notikusi krāpnieciskā vai āunprātīgā nolūkā (spriedums, 2014. gada 13. marts, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

Tas tā ir ne tikai tad, ja krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis pats nodokļu maksātājs, bet arī tad, ja nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

Konstatējot attiecīgā rēķinā izsniedzēja pieļautu krāpšanu vai pirkumus, nodokļu iestādei, ņemot vērā objektīvus elementus un neprasot minētā rēķinā saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķinā saņēmēja zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

Attiecībā uz rēķinā lūmeni, kas sagaidāms no nodokļu maksātāja, kurš vēlas izmantot savas tiesības uz PVN atskaitēšanu, Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmējiem, kuri dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no PVN vai kādas citas krāpšanas, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN, un to pasākumu noteikšana, kuri konkrēti gadījumi var šajā ziņā tikt saprātīgi prasīti no nodokļu maksātāja, ir atkarīga galvenokārt no šā konkrēti gadījuma apstākļiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, Mahagében un Dávid, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 53. un 59. punkts, kā arī 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 51. punkts).

Pamatlīdz ieņēmumu dienests, uzskatot, ka SIA "Altic" piegādātāji ir fiktīvi uzņēmumi un ka tādējādi ir runa par kopīgās PVN sistēmas jomā izdarītu krāpšanu, atteica SIA "Altic" tiesības uz PVN atskaitēšanu. Tas tostarp uzskatīja, ka SIA "Altic" kā pārtikas aprītē iesaistītam uzņēmējam atbilstoši Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktam bija jāveic tās līgumpartneru padziņināta

pārbaude. Šāda pienākuma neizpilde pierādot, ka SIA "Altic" zināja vai tai bija jāzina, ka tās piedalās darījumos, kas iesaistīti šajā krāpšanā.

34

Pirmkārt, kā secinājumu 46. punktā ir norādījis ģenerālvokāts, Direktīvā 2006/112 nav rodams nekāds juridiskais pamats tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikumam gadījumā, ja nav izpildīti pienākumi, kas izriet no iepriekš minētās Regulas Nr. 178/2002 tiesību normas. Regulā Nr. 178/2002 paredzētie pienākumi faktiski nav saistīti ar šajā direktīvā paredzētajām atskaitīšanas tiesību materiālajām un formālajām prasībām vai nosacījumiem. No Tiesas rīcībā esošās informācijas arī neizriet, ka minētais atteikuma pamatojums būtu balstīts uz attiecīgajiem valsts tiesību aktiem PVN jomā.

35

Otrkārt, saistībā ar to, ka atbilstoši iesniedzējtiesas norādītajam SIA "Altic" ir iesaistīta pārtikas aprīte un tādējādi tai ir jāievēro Regulas Nr. 178/2002 noteikumi, ir jākonstatē, ka šīs regulas 18. panta 2. punktā paredzētais ar pārtikas izsekojamību saistītais pienākuma mērķis atšķiras no krāpšanas PVN jomā atklāšanas mērķa. Proti, no minētās regulas 28. un 29. apsvēruma izriet, ka pārtikas produktu piegādātāju identifikācijas pienākums ir vērsts uz to, lai būtu iespējams mērķtiecīgi un precīzi izsemt produktus no tirgus un sniegt informāciju patērētājiem vai amatpersonām, kas veic kontroli, lai izvairītos no vāļplašķiem nepamatotiem traucējumiem iekšējā tirgā. Saskaņā ar šīs pašas regulas 17. panta 2. punkta trešo daļu šis pienākuma neizpilde var būt pamats piemērot valsts tiesības paredzētās sankcijas.

36

No tā izriet, ka šāds pienākums kā tāds nevar tikt uzskatīts par pasākumu, kuru nodokļu maksātājam saprātīgi var pieprasīt veikt, lai pārlielinātos, ka tā darījumi nav iesaistīti krāpšanā kopējās PVN sistēmas jomā. Tādējādi, kā secinājumu 56. punktā ir norādījis ģenerālvokāts, iespējama šis pienākuma neizpilde pati par sevi vien nevar būt pamats liegt šim nodokļu maksātājam atskaitīt PVN.

37

Šajā kontekstā turklāt ir jāatgādina, ka Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā paredzētais pienākums atbilstoši šīs tiesību normas formulējumam ietver jebkura pārtikas piegādātāja identifikāšanu, kā arī tādus sistēmu un procedūru ieviešanu, kas ļautu šādu informāciju darīt zināmu kompetentajām iestādēm pēc to pieprasījuma.

38

Runājot par šai identifikāšanai nepieciešamajiem datiem, ir jākonstatē, ka šiem datiem ir jābūt sasniegt šā sprieduma 35. punktā aprakstīto izsekojamības mērķi, un tādējādi principā pietiek ar to, ka tiek identificēts piegādātāju nosaukums un adrese. No tā izriet, ka arguments, ko ieņēmumu dienests ir izvirzījis iesniedzējtiesai un Latvijas valdība – savos rakstveida apsvērumos, par to, ka šajā regulā vispārīgi ir prasīts veikt padziļinātu darījumu partnera izpēti, nevar tikt akceptēts.

39

Cit?di b?tu tikai tad, ja tiktu pien?c?gi konstat?ts, ka ?pašu apst?k?u d?? attiec?go produktu pirc?jam bija j?rodas nopietn?m šaub?m par šo produktu pieg?d?t?ja faktisko esam?bu vai patieso identit?ti, kura tam atbilstoši Regulai Nr. 178/2002 ir j?konstat? p?rliecinoš? veid?; tas attiec?g? gad?jum? b?s j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

40

Š?d? gad?jum? š?ds apst?klis var?tu b?t viena no nor?d?m, kas kop? konsekventi apliecina, ka šis nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

41

?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj to, ka nodok?u 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, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, ka min?tais nodok?u 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?. Šo pien?kumu neizpilde tom?r var b?t viena no nor?d?m, kas kop? konsekventi apliecina, ka nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?, un tas ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai.

Par otro jaut?jumu

42

Uzdodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam, ka nodok?u maks?t?js, kas iesaist?ts p?rtikas aprit?, nav p?rbaud?jis savu pieg?d?t?ju re?istr?ciju kompetentaj?s iest?d?s saska?? ar Regulas Nr. 852/2004 6. panta 2. punktu un Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punktu, ir noz?me, nov?rt?jot to, vai nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

43

Šaj? zi?? Regulas Nr. 852/2004 6. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka ikvienam p?rtikas aprit? iesaist?tajam uz??m?jam ir j?pazi?o attiec?gajai kompetentajai iest?dei par visiem saviem uz??mumiem, kas darbojas p?rtikas ražošan?, p?rst?d? un izplat?šan?, lai re?istr?tu min?tos uz??mumus. Saska?? ar Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu kompetentaj?m iest?d?m ir j?paredz proced?ras, kas šiem uz??m?jiem ir j?iev?ro, piesakot savus uz??mumus re?istr?cijai, k? ar? ir j?aktualiz? re?istr?to uz??m?ju saraksts.

44

J?konstat?, ka Regul?s Nr. 852/2004 un Nr. 882/2004 p?rtikas nozar? iesaist?tam uz??m?jam nav noteikts pien?kums p?rbaud?t, vai t? pieg?d?t?ji ir re?istr?ti atbilstoši šo regulu pras?b?m. Š?ds p?rbaudes pien?kums saist?b? ar PVN atskait?šanu neizriet ar? no Direkt?vas 2006/112.

45

K? atg?din?ts š? sprieduma 31. punkt?, ja nodok?u iest?de, konstat?jot r??ina izsniedz?ja pie?autu kr?pšanu vai p?rk?pumus, v?las pier?d?t, ka š? r??ina sa??m?js zin?ja vai tam bija

j?zina, ka dar?jums, kas nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?, t? nevar pras?t min?tajam r??ina sa??m?jam veikt t?das p?rbaudes, kuras tam nav j?veic (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts).

46

Šaj? kontekst? Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodok?u iest?de nevar pras?t nodok?u maks?t?jam, kas v?las izmantot PVN atskait?šanas ties?bas, uzr?d?t dokumentus, kurus izdevis t? liellopu pieg?d?t?js un kuros nor?d?tas dz?vnieku krot?lijas, kas paredz?tas ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 1760/2000 (2000. gada 17. j?lijs), ar ko izveido liellopu identifik?cijas un re?istr?cijas sist?mu un paredz liellopu ga?as un liellopu ga?as produktu mar??šanu, k? ar? atce? Padomes Regulu (EK) Nr. 820/97 (OV 2000, L 204, 1. lpp.), izveidotaj? identifik?cijas un re?istr?cijas sist?m? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, Evita?K, C?78/12, EU:C:2013:486, 42. punkts).

47

T?pat, lai konstat?tu, ka nodok?u maks?t?js, kas iesaist?ts p?rtikas aprit?, zin?ja vai tam bija j?zina, ka t? pieg?d?t?ji ir iesaist?ti kr?pšan? PVN jom?, nodok?u iest?de nevar likt šim nodok?u maks?t?jam p?rbaud?t, vai šie pieg?d?t?ji ir izpild?juši savus re?istr?cijas pien?kumus, kas Savien?bas ties?b?s paredz?ti p?rtikas produktu regul?juma jom?.

48

L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam, ka nodok?u maks?t?js, kas iesaist?ts p?rtikas aprit?, nav p?rliecin?jies par savu pieg?d?t?ju re?istr?ciju kompetentaj?s iest?d?s saska?? ar Regulas Nr. 852/2004 6. panta 2. punktu un Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punktu, nav noz?mes, nov?rt?jot to, vai nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

Par ties?šan?s izdevumiem

49

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un 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, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs), 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj to, ka nodok?u maks?t?jam, kas iesaist?ts p?rtikas aprit?, tiek liegtas ties?bas atskait?t priekšnodokli? samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), pamatojoties tikai uz to – pie?emot, ka tas ir pien?c?gi konstat?ts, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, ka min?tais nodok?u maks?t?js p?rtikas izsekojam?bas nol?k? nav izpild?jis ar savu pieg?d?t?ju identifik?šanu saist?tos pien?kumus, kuri paredz?ti Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 178/2002 (2002. gada 28. janv?ris),

ar ko paredz p?rtikas aprites ties?bu aktu visp?r?gus principus un pras?bas, izveido Eiropas P?rtikas nekait?guma iest?di un paredz proced?ras saist?b? ar p?rtikas nekait?gumu, 18. panta 2. punkt?. Šo pien?kumu neizpilde tom?r var?tu b?t viena no nor?d?m, kas kop? konsekventi apliecina, ka nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?, un tas ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai.

2)

Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2010/45, 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam, ka nodok?u maks?t?js, kas iesaist?ts p?rtikas aprit?, nav p?rliecin?jies par savu pieg?d?t?ju re?istr?ciju kompetentaj?s iest?d?s saska?? ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 852/2004 (2004. gada 29. apr?lis) par p?rtikas produktu higi?nu 6. panta 2. punktu un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 882/2004 (2004. gada 29. apr?lis) par ofici?lo kontroli, ko veic, lai nodrošin?tu atbilst?bas p?rbaudi saist?b? ar dz?vnieku bar?bas un p?rtikas aprites ties?bu aktiem un dz?vnieku vesel?bas un dz?vnieku labtur?bas noteikumiem, 31. panta 1. punktu, nav noz?mes, nov?rt?jot to, vai nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

Prechal

Biltgen

Malenovský

Fernlund

Rossi

Pasludin?ts atkl?t? tiesas s?d? Luksemburg? 2019. gada 3. oktobr?.

Sekret?rs

A. Calot Escobar

Treš?s pal?tas priekšs?d?t?js

A. Prechal

(*1) Tiesved?bas valoda – latviešu.