

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2021. gada 9. decembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – 168. pants – Ties?bas atskait?t samaks?to priekšnodokli – Atskait?šanas ties?bu materi?ltiesiskie nosac?jumi – Pieg?d?t?ja nodok?a maks?t?ja statuss – Pier?d?šanas pien?kums – Ties?bu uz nodok?a atskait?šanu atteikums, ja patiesais pieg?d?t?js nav identific?ts – Nosac?jumi

Liet? C?154/20

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa, ?ehijas Republika) iesniedza ar 2020. gada 11. marta l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2020. gada 31. mart?, tiesved?b?

Kemwater ProChemie s. r. o.

pret

Odvolací finanční ?editelství,

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: ceturt?s pal?tas priekšs?d?t?js K. Likurgs [*C. Lycourgos*], kas pilda desmit?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents) un M. Ileši?s [*M. Ileši?*],

?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 sniedza:

- *Odvolací finanční ?editelství* v?rd? – *T. Rozehnal*,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – *M. Smolek*, *O. Serdula* un *J. Vl?il*, p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – *S. Jiménez García*, p?rst?vis,
- Ung?rijas vald?bas v?rd? – *M. Z. Fehér* un *R. Kissné Berta*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *A. Armenia* un *M. Salyková*, p?rst?ves,

?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 Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Kemwater ProChemie s. r. o.* un *Odvolací finanční ředitelství* (Nodokļa pārsūdzības pārraide, Čehijas Republika; turpmāk tekstā – “Nodokļa pārsūdzības pārraide”) par atteikumu piešķirt tiesības atskaitīt priekšnodokļa samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN) par 2010. un 2011. finanšu gadā sniegtajiem reklāmas pakalpojumiem.

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 sniedzāju darbību, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4 Šīs direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

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

a) PVN, kas attiecas uz daļēbvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 178. pantu:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaņem rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

6 Direktīvas 2006/112 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Daļēbvalstīs var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp daļēbvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi

tirdzniecība starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

7 Šīs direktīvas 287. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstīs, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādām nodokļa maksājumiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

7) Ēhijas Republika: EUR 35 000;

[..].”

Ēhijas tiesības

8 *Saskaņā ar zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli) 6. panta 1. punktu Ēhijas Republikā reģistrēts nodokļa maksātājs kļūst par PVN maksātāju, ja ne vairāk kā divpadsmit mēnešu laikā secīgo kalendāro mēnešu laikā realizātais apgrozījums pārsniedz 1 000 000 Ēhijas kronu (CZK) (aptuveni 39 250 EUR), izņemot personas, kuras veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus bez tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu.

9 Šī likuma 29. pantā ir ietvertas tiesību normas, ar kurām ir transponēts Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkts.

10 Minutē likuma 72. un 73. pantā ir precizēti nosacījumi tiesībām uz PVN atskaitēšanu. Saskaņā ar šiem pantiem nodokļa maksātājam, kuram ir jāmaksā PVN, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN atbilstoši nodokļa maksātāja deklarātajam vērtējamajam maksājamojam nodoklim, līdz ar to nav iespējams izmantot atskaitēšanas tiesības, jo nav pienākuma piemērot vērtējamajam nodokli.

11 Saskaņā ar šī paša likuma 94.a panta 1. punktu nodokļa maksātājs ar reģistrācijas vietu vai saimnieciskās darbības vietu Ēhijas Republikā, kurš veic vai veiks darījumus ar nodokļa atskaitēšanas tiesībām, var iesniegt reģistrācijas pieteikumu.

12 Atbilstoši zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Likums Nr. 280/2009 par nodokļu kodeksu) 92. panta 3. punktam nodokļa maksātājs pierāda visus apstākļus, kurus tam ir pienākums norādīt parastajā nodokļu deklarācijā, papildu nodokļu deklarācijā vai citos dokumentos.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 Pēc 2012. gada 25. aprīļa uzskatās nodokļu pārbaudes attiecībā uz taksācijas periodiem no 2010. gada augusta līdz oktobrim, no 2011. gada aprīļa līdz jūnijam un no 2011. gada augusta Ēhijas nodokļu iestāde atteica *Kemwater ProChemie*, Ēhijas Republikā reģistrētai komercsabiedrībai, tiesības atskaitīt PVN, ko tā bija samaksājusi saistībā ar reklāmas pakalpojumiem, kas sniegti golfa turnīros 2010. un 2011. gadā. Saskaņā ar nodokļu dokumentiem šos pakalpojumus par summu 120 000 CZK (aptuveni 4708 EUR), ieskaitot 20 % PVN, par katru taksācijas periodu sniedza *Viasat Service s. r. o.*

14 Neapšaubot, ka attiecīgā pakalpojumi faktiski tika sniegti, Ēhijas nodokļu iestāde konstatēja to, ka sabiedrības *Viasat Service* vadītājs bija pārliecināts, ka viņam nav zināms, ka šī sabiedrība ir sniegusi šos pakalpojumus, un to, ka *Kemwater ProChemie* savukārt nevar pierādīt,

ka minētā sabiedrība patiešām ir minēto pakalpojumu sniedzāja. Uzskatot, pirmkārt, ka piegādātāja vai piegādātāju identitāte un to PVN maksātāja statuss nav pierādīti un, otrkārt, ka attiecīgo pakalpojumu apjoms ir daļēji apstrīdams, nodokļu iestāde 2013. gada 20. decembrī izdeva paziņojumus par nodokli, ar kuriem tika noteikts maksājams PVN 20 000 CZK (aptuveni 784 EUR) apmērā, kas jāmaksā par katru taksācijas periodu, un *Kemwater ProChemie* uzlikta kavējuma nauda 4000 CZK (aptuveni 156 EUR) apmērā par katru no šiem periodiem.

15 Tā kā Nodokļu pārsūdzības pārraide noraidīja *Kemwater ProChemie* iesniegto pārsūdzību par šiem paziņojumiem par nodokli, tā vēršas *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika), kura tās prasību apmierināja. Šī tiesa, pamatojoties uz Tiesas judikatūru un *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) spriedumu, uzskatīja, ka tiesības uz atskaitēšanu nav atkarīgas no tā, vai ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs ir ieguvis ar nodokli apliekamo pakalpojumu no šī pakalpojuma rīcībā minētā piegādātāja, un ka pierādījumu neesamība attiecībā uz tās faktiskās piegādātāja identitāti ir noteicoša tikai tad, ja nodokļu iestāde pierāda, ka šis darījums ir saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, par kuru nodokļa maksātājs, kurš izmanto tiesības uz atskaitēšanu, zināja vai tam par to bija jāzina.

16 Tad Nodokļu pārsūdzības pārraide iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzoties *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa).

17 Iesniedzoties norāda, ka tā saskaras ar jautājumu par to, vai ir iespējams atteikt tiesības uz PVN atskaitēšanu, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu, attiecībā uz kuriem pakalpojuma saņēmējs izmanto šīs tiesības, faktiskais piegādātājs nav ticis identificēts.

18 Šī tiesa norāda, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka, pirmkārt, tiesības uz PVN atskaitēšanu ir pakāutas nosacījumam, ka ar nodokli apliekamā darījuma saņēmējs ir nodokļa maksātājs, kas ir izmantojis piegādātāja preces vai sniegtos pakalpojumus ar nodokli vāļk apliekamiem darījumiem, un ka šīs preces ir piegādājis vai pakalpojumus sniedzis cits nodokļa maksātājs, un ka šīs tiesības princips nevar tikt atteiktas, ja šie nosacījumi ir izpildīti. Otrkārt, nodokļu iestādei būtu jāatsaka nodokļa maksātājam tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ja tā, nepieprasot no nodokļa maksātāja pierādījumus par citiem apstākļiem, kuri tam nav jāsniedz, pierāda, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai varēja zināt, ka iegādājoties attiecīgās preces vai pakalpojumus, tas piedalās krāpšanā.

19 Iesniedzoties norāda, ka Čehijas tiesbūs tieši nodokļa maksātājam ir jāpierāda, ka ir ievēroti tiesību uz PVN atskaitēšanu materiāltiesiskie nosacījumi. Tā uzskata, ka tāda pati prasība izriet no Tiesas judikatūras, un norāda, ka šaubām par piegādātāja identitāti vien nevajadzētu būt nodokļu iestādei atteikt izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, jo Direktīvā 2006/112 ir sniegta plaša jēdziena "nodokļa maksātājs" definīcija. Tomēr tā norāda, ka, tā kā Čehijas Republika piemēro šīs direktīvas 287. pantā paredzēto izņēmumu, nevar skaidri konstatēt, ka ir izpildītas tiesību uz nodokļa atskaitēšanas materiāltiesiskais nosacījums par piegādātāja nodokļa maksātāja statusu, ja patiesais piegādātājs nav identificēts.

20 Turklāt iesniedzoties uzskata, ka pastāv pretruna, no vienas puses, starp Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru personai, kura atsaucas uz tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu, ir jāpierāda šo tiesību materiāltiesisko nosacījumu ieviešana, tostarp fakts, ka preces faktiski piegādājis vai pakalpojumus faktiski sniedzis nodokļa maksātājs, un, no otras puses, starp 2014. gada 13. februāra spriedumu *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69), kā arī rīkojumu, 2016. gada 10. novembris, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nav publicēts, EU:C:2016:869), kuros tika nospriests, ka šīs tiesības ir jāatzīst, ja nav pierādīta daļēja krāpšana, pat ja lietās, kurās pieņemti šie nolēmumi, nebija pierādīts, ka pakalpojumu sniedzējs ir nodokļa maksātājs.

21 Visbeidzot, iesniedz?jtiesa uzskata, ka pien?kums pier?d?t, ka atskait?šanas ties?bu materi?ltiesiskie nosac?jumi ir izpild?ti, nodok?a maks?t?jam ir j?uzliek ne tikai tad, ja nav pier?d?ts, ka pieg?d?t?js ir nodok?a maks?t?js, bet ar? tad, ja, lai gan ir skaidrs, ka tam ir š?ds statuss, to nav iesp?jams identific?t. T? uzskata, ka pret?j? gad?jum? ties?bu uz nodok?a atskait?šanu materi?ltiesisko nosac?jumu, kas saist?ts ar pieg?d?t?ja nodok?a maks?t?ja statusu, nevar?tu skaidri konstat?t, ja dal?bvalsts ir piem?rojusi Direkt?vas 2006/112 287. pant? paredz?to iz??mumu. Pret?ja interpret?cija neb?tu sader?ga ar nodok?u neitralit?tes principu un Tiesas judikat?ru attiec?b? uz pier?d?jumiem par to, ka ir izpild?ti nodok?a maks?t?jam noteiktie atskait?šanas ties?bu materi?ltiesiskie nosac?jumi, un t? sniegtu iesp?ju veikt b?tisku kr?pšanu nodok?u jom?, lai gan kr?pšanas apkarošana ir šaj? direkt?v? atz?ts m?r?is.

22 Š?dos apst?k?os *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Direkt?vai 2006/112] atbilst situ?cija, kur? ties?bu uz priekšnodokli? samaks?t? [PVN] atskait?šanu izmantošana ir pak?auta nodok?u maks?t?ja pien?kumam pier?d?t, ka pakalpojumu, ko tas ir sa??mis ar nodokli apliekama dar?juma ietvaros, ir sniedzis cits konkr?ts nodok?a maks?t?js?

2) Ja uz pirmo jaut?jumu tiek atbild?ts apstiprinoši, vai tad, ja nodok?a maks?t?js neizpilda min?to pier?d?šanas pien?kumu, ir pie?aujams liegt nodok?a maks?t?jam ties?bas atskait?t priekšnodokli, lai ar? nav pier?d?ts, ka šis nodok?a maks?t?js zin?ja vai var?ja zin?t, ka, ieg?d?joties preci vai sa?emot pakalpojumu, tas piedal?s kr?pšan? nodok?u jom??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

23 Ar šiem diviem jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka ties?bu uz priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu izmantošana ir j?liedz tad, ja nodok?a maks?t?js nav sniedzis pier?d?jumus par to, ka šo pre?u pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js ir bijis nodok?a maks?t?js, lai gan faktiskais pieg?d?t?js vai sniedz?js nav ticis identific?ts, un nodok?u iest?dei nav j?pier?da, 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, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu atskait?šanas ties?bas, ir saist?ts ar š?du kr?pšanu.

24 J?atg?dina, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu ir pak?rtotas gan materi?ltiesisko, gan form?lo nosac?jumu iev?rošanai. Attiec?b? uz materi?ltiesiskajiem nosac?jumiem no Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka, lai var?tu izmantot min?t?s ties?bas, pirm?m k?rt?m, attiec?gajai personai ir j?b?t “nodok?a maks?t?jam” š?s direkt?vas izpratn?. Otr?m k?rt?m, ir nepieciešams, lai vispirms preces vai pakalpojums, uz kuriem subjekts atsaucas, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, pieg?d?tu vai sniegtu cits nodok?a maks?t?js un lai v?l?k š?s preces vai pakalpojums nodok?a maks?t?js izmantotu saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem. Attiec?b? uz ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanas noteikumiem, kas ir piel?dzin?mi form?liem nosac?jumiem, min?t?s direkt?vas 178. panta a) punkt? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?jam ir j?saglab? r??ins, kas izrakst?ts saska?? ar t?s 220.–236. pantu un 238.–240. pantu (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25 No t? izriet, ka pieg?d?t?ja nor?d?šana r??in? par prec?m vai pakalpojumiem, par kuriem ir ?stenotas ties?bas uz PVN atskait?šanu, ir šo ties?bu ?stenošanas form?ls nosac?jums. Savuk?rt pre?u pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja k? nodok?a maks?t?ja statuss, k? to nor?da iesniedz?jtiesa, k? ar? ?ehijas, Sp?nijas un Ung?rijas vald?bas, ietilpst to materi?ltiesiskajos nosac?jumos (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20,

26 Savuk?rt attiec?b? uz sek?m, kas rodas no t?, ka nav identific?ts faktiskais pre?u pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js, j?atg?dina, ka nodok?u atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas ir maks?jams vai samaks?ts visas t? saimniecisk?s darb?bas ietvaros. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?u maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas ir maks?jams vai samaks?ts par s?kum? ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. K? Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, Direkt?vas 2006/112 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas, ja nodok?a maks?t?ji, kas v?las š?s ties?bas izmantot, iev?ro gan š?m ties?b?m paredz?t?s materi?ltiesisk?s, gan form?l?s pras?bas vai nosac?jumus (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Lai gan saska?? ar Direkt?vas 2006/112 273. panta pirmo da?u dal?bvalstis var noteikt citus pien?kumus papildus šaj? direkt?v? paredz?tajiem, ja t?s tos uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, tom?r šie dal?bvalstu veiktie pas?kumi nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams min?to m?r?u sasniegšanai. L?dz ar to tie nevar tikt izmantoti t?, ka ar tiem sistem?tiski tiktu apstr?d?tas ties?bas uz PVN atskait?šanu un l?dz ar to – PVN neitralit?te (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 T?d?j?di Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralit?tes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodok?a atskait?šana notiktu tad, ja ir izpild?tas materi?ltiesisk?s pras?bas, pat ja nodok?a maks?t?js nav izpild?jis noteiktas form?las pras?bas (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 L?dz ar to, ja nodok?u iest?des r?c?b? ir nepieciešam? inform?cija, lai konstat?tu, ka materi?ltiesiskie nosac?jumi ir izpild?ti, t? attiec?b? uz nodok?a maks?t?ja ties?b?m atskait?t min?to nodokli nevar noteikt papildu nosac?jumus, kuri padar?tu neiesp?jamu šo ties?bu izmantošanu (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Tom?r var?tu b?t cit?di, ja form?lo pras?bu p?rk?pums ne?autu sniegt neapstr?damus pier?d?jumus, ka ir izpild?tas materi?ltiesisk?s pras?bas (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 T? tas var b?t gad?jum?, ja paties? pieg?d?t?ja identit?te r??in? par prec?m vai pakalpojumiem, par kuriem ir ?stenotas atskait?šanas ties?bas, nav min?ta, ja tas ne?auj identific?t šo pieg?d?t?ju un l?dz ar to pier?d?t, ka tam ir nodok?a maks?t?ja statuss, jo, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 25. punkt?, šis statuss ir viens no ties?bu uz PVN atskait?šanu materi?ltiesiskajiem nosac?jumiem (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 37. punkts).

33 Šaj? zi?? ir j?uzsver, ka pirm?m k?rt?m, nevar b?t t?, ka nodok?u iest?de p?rbauda tikai pašu r??inu. Tai ir j??em v?r? ar? nodok?u maks?t?ja sniegt? papildu inform?cija. Otr?m k?rt?m, tieši nodok?a maks?t?jam, kas l?dz atskait?t PVN, ir j?pier?da, ka tas atbilst t? sa?emšanas

nosacījumiem. Tādējādi nodokļu iestādes var pieprasīt pašam nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai izvērtētu, vai ir pamats piešķirt pieprasīto atskaitījumu (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 No tā izriet, ka tieši nodokļa maksātājam, kas izmanto tiesības uz PVN atskaitīšanu, principā ir jāpierāda, ka tādu preču vai pakalpojumu piegādātājam, par kuriem šīs tiesības tiek ņemtas, ir nodokļa maksātāja statuss. Tādējādi nodokļu maksātājam ir pienākums sniegt objektīvus pierādījumus par to, ka nodokļa maksātāja vieta faktiski ir piegādātāja preces iepriekš un snieguši pakalpojumus viņa pašam ar PVN apliekamo darījumu vajadzībām, attiecībā uz kuriem viņš faktiski ir samaksājis PVN. Šie pierādījumi var ietvert tostarp dokumentus, kas ir to piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju rēķini, no kuriem nodokļa maksātājs ir iegādājies preces vai pakalpojumus, par kuriem viņš ir samaksājis PVN (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Tomēr, runājot par cēņu pret krāpšanu PVN jomā, nodokļu iestāde nevar vispārīgi prasīt nodokļa maksātājam, kurš vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, tostarp pārbaudīt, vai to preču vai pakalpojumu piegādātājam, saistībā ar kuriem minētās tiesības tiek izmantotas, ir nodokļa maksātāja statuss (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Attiecībā uz pierādīšanas pienākumu par to, vai piegādātājam ir nodokļa maksātāja statuss, ir jānoskaidro, tiesību uz PVN atskaitīšanu materiāltiesiskā nosacījuma noteikšana, no vienas puses, un krāpšanas PVN jomā esamības noteikšana, no otras puses (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 41. punkts).

37 Tādējādi, kaut gan, lai cēnītos pret krāpšanu PVN jomā, nevar vispārīgi prasīt, lai nodokļu maksātājs, kurš vēlas izmantot savas tiesības uz PVN atskaitīšanu, pārbaudītu, vai attiecīgā preču vai pakalpojumu piegādātājam ir nodokļa maksātāja statuss, citādi ir tad, ja šis statuss ir jākonstatē, lai pārbaudītu, vai šis tiesību uz nodokļa atskaitīšanu materiāltiesiskais nosacījums ir izpildīts (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 42. punkts).

38 Pēc tam jānoskaidro, kādā gadījumā nodokļa maksātājam, pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem, ir jāpierāda, ka piegādātājs ir nodokļa maksātājs, ja vien nodokļu iestādes rēķinā nav nepieciešams informācijas, lai pārbaudītu, vai šis tiesību uz PVN atskaitīšanu materiāltiesiskais nosacījums ir izpildīts. Šajā ziņā ir jāatgādina – no Direktivas 2006/112 9. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka “nodokļa maksātāja” jēdziens ir definēts plaši un balstoties uz faktiskajiem apstākļiem, un tādējā piegādātāja nodokļa maksātāja statuss var izrietēt no konkrētās lietas apstākļiem (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 43. punkts).

39 Tāpat tas nozīmē, ka pat tad, ja dalībvalsts ir izmantojusi Direktivas 2006/112 287. pantā piedāvāto iespēju piešķirt atbrīvojumu no nodokļa tādēļ, ka nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz noteiktu summu, ja no faktiskajiem apstākļiem, tādēļ kā iegādāto preču vai pakalpojumu apjoms un cena, var skaidri secināt, ka piegādātāja gada apgrozījums nepārsniedz šo summu, ka tādējādi piegādātājam nav tiesību uz šajā pantā paredzēto atbrīvojumu, un ka minētajam piegādātājam noteikti ir nodokļa maksātāja statuss.

40 Atteikums nodokļa maksātājam izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka attiecīgā preču vai pakalpojumu patiesais piegādātājs nav identificēts un ka šis nodokļa maksātājs nav pierādījis, ka šis piegādātājs ir nodokļa maksātājs, lai gan no faktiskajiem apstākļiem noteikti izriet, ka minētajam piegādātājam noteikti bija šāds statuss, būtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam, kā arī šā sprieduma 26.–30. punktā atgādinātajai judikatūrai.

Līdz ar to pretī tam, ko norāda iesniedzējtiesa, katrā ziņā nevar prasīt, lai tad, ja nav identificēts attiecīgo preču vai pakalpojumu patiesais piegādātājs, šo tiesību īstenošanas nolūkā nodokļa maksātājs pierādītu, ka šis piegādātājs ir nodokļa maksātājs.

41 No tā izriet, ka, ja patiesais attiecīgo preču vai pakalpojumu piegādātājs nav identificēts, tiesību uz PVN atskaitēšanu izmantošana nodokļa maksātājam ir jāliedz, ja, ņemot vērā faktiskos apstākļus un neraugoties uz šo nodokļa maksātāja sniegtajiem pierādījumiem, trūkst vajadzīgās informācijas, lai pārbaudītu, vai šis piegādātājs ir nodokļa maksātājs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 44. punkts).

42 ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitēšanu izmantošana ir jāliedz tad, ja, tādā gadījumā patiesais preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs nav identificēts, šis nodokļa maksātājs nav sniedzis pierādījumus tam, ka šis piegādātājs ir nodokļa maksātājs, un ja, ņemot vērā faktiskos apstākļus un minēto nodokļa maksātāja sniegtos pierādījumus, trūkst nepieciešamo datu, lai pārbaudītu, ka patiesajam piegādātājam ir šis statuss, un nodokļu iestādei nav jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir izdarījis kļūdu PVN jomā vai ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ir saistīts ar šādu kļūdu.

Par tiesāšanas izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz priekšnodokļa samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanu izmantošana ir jāliedz tad, ja, tādā gadījumā patiesais preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs nav identificēts, šis nodokļa maksātājs nav sniedzis pierādījumus tam, ka šis piegādātājs ir nodokļa maksātājs, un ja, ņemot vērā faktiskos apstākļus un minēto nodokļa maksātāja sniegtos pierādījumus, trūkst nepieciešamo datu, lai pārbaudītu, ka patiesajam piegādātājam ir šis statuss, un nodokļu iestādei nav jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir izdarījis kļūdu PVN jomā vai ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ir saistīts ar šādu kļūdu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ņehu.