

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 iepriekšmēji, 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 iepriekšmēji 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 vāļi veikto darījumu summa, kura apliekama ar PVN un kuru pārdēvē minētajā deklarācijā, 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 pārcelšanas 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 pieš?irt ties?bas atskait?t PVN nav sader?gs ar Savien?bas ties?b?m.

14 Iesniedz?jtiesa b?t?b? nor?da, ka attiec?gie It?lijas ties?bu akti ir v?rsti uz to, lai attur?tu no aizsegsabiedr?bu izveidošanas un t?d?j?di nov?rstu, ka juridiskas personas, kas form?li veic saimniecisko darb?bu, bet faktiski to neveic, sa?emtu nodok?u priekšroc?bas. Šaj? nol?k? Likuma Nr. 724/1994 30. pant? esot paredz?ts prevent?vs meh?nisms, kas esot balst?ts uz prezumpciju, saska?? ar kuru tas, ka sabiedr?bas neveic darb?bu, var tikt izsecin?ts no t?, ka pe??a, ko var sapr?t?gi sagaid?t no t?s r?c?b? esošajiem akt?viem, ir zem?ka par šaj? ties?bu norm? noteikto ien?kumu robežv?rt?bu. Tom?r sabiedr?ba varot atsp?kot šo prezumpciju, pier?dot, ka šo ien?kumu robežv?rt?bu nevar?ja sasniegt noteikt? laikposm? objekt?vu apst?k?u d??.

15 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka saska?? ar min?to ties?bu normu sabiedr?b?m, kuras neveic darb?bu, nevar atmaks?t PVN kred?tu, kas nor?d?ts deklar?cij? un kas tostarp izriet no atskait?m? PVN summas, kura p?rsniedz iekas?to PVN. Šo kred?tu ar? nevar nedz kompens?t, nedz p?rnest. L?dz ar to min?to kred?tu var?tu atskait?t no PVN, kas maks?jams par n?kamajiem taks?cijas periodiem. Tom?r, ja tr?s sec?gus taks?cijas periodus sabiedr?ba, kas neveic darb?bu, neveic ar PVN apliekamus dar?jumus, kuru summa ir vismaz vien?da ar summu, kas izriet no min?t?s ien?kumu robežv?rt?bas, min?to kred?tu vairs nevar?tu p?rcelt. Š? sabiedr?ba t?d?j?di zaud?tu ties?bas uz PVN atskait?šanu.

16 Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesa jaut?, pirmk?rt, vai var at?emt nodok?a maks?t?ja statusu un l?dz ar to atteikt ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu sabiedr?bai, kura veic ar PVN apliekamus dar?jumus, tom?r nenasniedzot attiec?gajos It?lijas ties?bu aktos paredz?to ien?kumu robežv?rt?bu, ja š? sabiedr?ba nepier?da, ka t?du ien?kumu g?šanai, kas p?rsniedz šo robežv?rt?bu, š??rš?us ir rad?juši objekt?vi apst?k?i. Šaj? zi?? t? apšaubas š?das prakses sader?bu ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punktu, no kura b?t?b? izriet, ka nodok?a maks?t?ja statuss izriet no t?, ka vien?ba, kas atsaucas uz šo statusu, veic saimniecisku darb?bu.

17 Otrk?rt, š? tiesa v?las noskaidrot, vai attiec?gie It?lijas ties?bu akti ir sader?gi ar PVN direkt?vas 167. pantu, k? ar? ar PVN neitralit?tes principu un sam?r?guma principu. Min?t? tiesa atg?dina, ka, lai gan c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir PVN direkt?v? atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is, dal?bvalstu veiktie pas?kumi tom?r nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo un it ?paši tos nedr?kst izmantot t?d? veid?, ka tie sistem?tiski apdraud?tu PVN neitralit?tes principu.

18 Trešk?rt, iesniedz?jtiesa jaut?, vai Likuma Nr. 724/1994 30. pant? paredz?tie ties?bu uz PVN atskait?šanu ierobežojumi ir j?uzskata par t?diem, kas ir pretrun? tiesisk?s droš?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principiem. T? uzskata, ka nodok?a maks?t?js, veicot saimniecisku dar?jumu, var droši nezin?t, vai šis dar?jums var rad?t ties?bas uz PVN atskait?šanu vai atmaksu, jo šo ties?bu izmantošana b?s pak?auta nosac?jumam, ka vi?š noteikt? taks?cijas period? ir guvis t?du ien?kumu l?meni, kas p?rsniedz attiec?gajos It?lijas ties?bu aktos paredz?to robežv?rt?bu.

19 Š?dos apst?k?os *Corte suprema di cassazione* (Augst?k? kas?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] 9. panta 1. punktu var interpret?t t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?ja statusu un t?d?j?di priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanas vai atmaksas ties?bas var atteikt subjektam, kurš veic ar PVN apliekamus akt?vos dar?jumus neatbilstoš? – p?rm?r?gi zem? – apm?r? attiec?b? pret to, ko saska?? ar likum? noteiktajiem krit?rijiem var sapr?t?gi gaid?t no t? r?c?b? esošajiem akt?viem tr?s sec?gu gadu laik?, un tas nesp?j pier?d?t objekt?vu š??rš?u esam?bu, lai attaisnotu š?du apst?kli?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai [PVN direktīvas] 167. pants un vispārīgie PVN neitralitātes un PVN atskaitīšanas tiesību ierobežošanas samērīguma principi nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu kā [Likuma Nr. 724/1994 30. pants], ar kuru ir atteiktas priekšnodokļa samaksas? PVN atskaitīšanas tiesības, tiesības uz tās atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajās taksācijas periodos nodokļa maksātājam, kas trīs secīgu taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktus darījumus apmērā, kurš tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārņēmēgi zemu – attiecībā pret to, ko saskaņā ar likuma noteiktajiem kritērijiem var saprātīgi gaidīt no tās rēķināmajiem aktiem 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 paņēmēju aizsardzības principi nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu kā [Likuma Nr. 724/1994 30. pants], ar kuru ir atteiktas priekšnodokļa samaksas? PVN atskaitīšanas tiesības, tiesības uz tās atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajās taksācijas periodos nodokļa maksātājam, kas trīs secīgu taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktus darījumus apmērā, kurš tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārņēmēgi zemu – attiecībā pret to, ko saskaņā ar likuma noteiktajiem kritērijiem var saprātīgi gaidīt no tās rēķināmajiem aktiem 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 konkrētās taksācijas periodos veic ar PVN apliekamus darījumus, kuru ekonomiskā vērtība nesasniedz valsts tiesību aktos noteikto robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rēķināmajiem aktiem, 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 tāds, 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 aktiem. 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 maksājāmā lieldzīve 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 maksājāmā PVN atskaitē PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādājamo precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir kopējās 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 pašmērķa principā ir piemērojams PVN. Ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā precēs 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 maksājāmā” šīs direktīvas izpratnē. Otrkārt, precēs vai pakalpojumi, uz kuriem atsaucas, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksājāmā ir jāizmanto vērtība savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, un iepriekš šīs precēs ir jāpiegādā vai pakalpojumi ir jāsniedz citam nodokļa maksājāmā (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 ļaunprātīgi.

33 Jāatgādina, ka cēlā pret krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu 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 ļaunprātīgā 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 ļaunprātīga (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 ļaunprātīgu izmantošanu no pastāvīgās judikatūras izriet – ļaunprātīgu 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, attiecīgo darījumu rezultātā ir iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana ir pretrunā ar šā m 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, k? ar? 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 ?aunprātīgā izmantošanas aizlieguma principa mērķis aizliedz pilnībā fiktīvus darījumus, kas neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek ?stenoti 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, k? ar? 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 sistematiski 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, k? ar? 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 vālk 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 vālk 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 ?aunprātīgu izmantošanu, un k?di 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 vālkus darījumus, bet gan vienīgi uz to apjoma novērtējumu. Tātad, ?emot vērā šā sprieduma 34. punktā minēto judikatūru, to nevar uzskatīt par t?du, ar kuru var pierādīt, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu ir izmantotas krāpnieciskā vai ?aunprātīgā veidā.

40 Proti, tiesības uz nodokļa atskaitēšanu var atteikt tikai tad, ja fakti, kas izvirzīti, lai pierādītu šādu krāpšanu vai ?aunprātīgu izmantošanu, ir juridiski pietiekami pierādīti citādi k? 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 ?aunprātīgu 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, k? ar? 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 t?du 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.