

62018CC0329

ENERĢLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [MICHAL BOBEK]

SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 22. maijā (1)

Lieta C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

pret

SIA "Altic"

(Augstākās tiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības atskaitēt PVN – Atteikums – Piegāde, ko veikuši krāpšānā nodokļu jomā iesaistīti darījumu partneri – Nodokļu maksātāja rūpības pienākums – Fakta, ka nodokļu maksātājs ir izpildījis nozares tiesību aktos noteiktos pienākumus, nozīme – Regula (EK) Nr. 178/2002 – Pienākums nodrošināt izsekojamību – Regula (EK) Nr. 852/2004 – Regula (EK) Nr. 882/2004 – Pārlikas aprīte iesaistīto uzņēmumu reģistrācija

I. Ievads

1.

SIA "Altic" bija iegādājusies rapša sēklu no divām citām sabiedrībām un atskaitījusi par šiem darījumiem priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN). Latvijas nodokļu iestāžu vīlāk veiktajā auditā tika konstatēts, ka minētās sabiedrības ir fiktīvas. Nodokļu iestādes tādēļ atzina, ka attiecīgajiem darījumiem nav notikuši, un noteica SIA "Altic" pienākumu samaksāt atbilstošo PVN. SIA "Altic" pārsūdzēja šo lēmumu. Gan pirmās, gan otrās instances valsts tiesas pieņēma SIA "Altic" labvēlīgu nolēmumu.

2.

Augstākā tiesa (Latvija), izskatot kasācijas sūdzību, pauž šaubas par Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) pareizo interpretāciju, skatot to kopā ar nozares tiesību aktu prasībām pārlikas aprītes tiesiskajā regulājumā jomā. Šīs šaubas ir saistītas ar Latvijas nodokļu iestāžu argumentu, ka SIA "Altic" bija jāzina par tās darījumu partneru iesaisti krāpšānā PVN jomā, jo tā darbojas pārlikas aprītes nozarē un tādēļ tai bija jāpārbauda savi darījumu partneri ar vislielāko šajā nozarē piemērojamo rūpību atbilstoši Regulai (EK) Nr. 178/2002 (3), Regulai (EK) Nr. 852/2004 (4) un Regulai (EK) Nr. 882/2004 (5) paredzētajiem pienākumiem.

3.

Šī lieta sniedz Tiesai iespēju precizēt tās judikatūru attiecībā uz kritērijiem, kas tiesību uz nodokļa atskaitēšanu atteikšanas nolūkā jānosaka, vai uzņēmums "zināja vai tam bija jāzina", ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā. It īpaši Tiesai tiek jautāts, kādā apmērā (ja

vispār) nozarei raksturīgajiem pienākumiem, kas ir piemērojami noteiktās nozarēs aktīvajiem uzņēmumiem, kā, piemēram, saistībā ar pārtikas aprites tiesību aktiem, ir nozīme vispārīgajam nodokļu vērtējumam par to, vai uzņēmums zināja vai tam bija jāzina, ka tas ir iesaistīts ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā.

II. Tiesiskais regulējums

A. PVN direktīva

4.

Atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam, “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 gājējā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]”.

5.

Saskaņā ar šīs 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 – jā saglabā rēķini, kas sagatavoti saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]”.

6.

PVN direktīvas 220. pantā ir paredzēts, ka “ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

1)

preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..]”.

7.

Atbilstoši PVN direktīvas 226. pantam:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinus PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

4)

pircēja vai pakalpojumu saņēmēja PVN identifikācijas numurs, kas paredzēts 214. pantā un ar ko viēš saņemis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru viēš atbildēgs par PVN nomaksu, vai 138. pantā minēto preču piegādi;

5)

nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;

6)

piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

[..].”

8.

PVN direktīvas 273. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstīs 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 dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

B. Regula Nr. 178/2002

9.

Regulas Nr. 178/2002 28. un 29. apsvērumi ir formulēti šādi:

“(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 mērītietiecīgi un precīzi izēemt produktus no tirgus vai sniegt informāciju patērētājiem vai amatpersonām, kas veic kontroli, tādējādi izvairoties no vāļ plašākiem un nepamatotiem traucējumiem gadījumos, kad ir apdraudēts pārtikas nekaitīgums.

(29)

Jāpanēk, lai pārtikas vai barības apriti uzņēmums, ar importētājs, būtu spējēgs identificēt vismaz uzņēmumu, no kura ir piegādēta pārtika, barība, dzēvnieks vai viēla, ko var pievienot pārtikai vai barībai, lai nodrošinātu, ka, veicot izmeklēšanu, visos posmos ir iespējama izsekojamība.”

10.

Regulas Nr. 178/2002 3. pant? ir paredz?ts:

[..]

2.

“p?rtikas uz??mums” ir jebkurš uz??mums, kas nes pe??u vai ne, publisks vai priv?ts, kas saist?ts ar jebkuru p?rtikas ražošanas, p?rstr?des un izplat?šanas posmu;

3.

“uz??m?js, kas iesaist?ts p?rtikas aprit?”, ir ikviena fiziska vai juridiska persona, kura atbild?ga par to, lai tiktu nodrošin?ts, ka vi?a/vi?as kontrol? esošais p?rtikas uz??mums izpilda p?rtikas aprites ties?bu aktu pras?bas;

[..]

15.

“izsekojam?ba” ir sp?ja visos ražošanas, p?rstr?des un izplat?šanas posmos izsekot un atrast jebkuru p?rtiku, bar?bu, produkt?vo dz?vnieku vai vielu, ko paredz?ts vai ko var?tu pievienot p?rtikai vai bar?bai;

16.

“ražošanas, p?rstr?des un izplat?šanas posmi” ir visi posmi, tostarp imports, no p?rtikas prim?rs ražošanas, to ieskaitot, l?dz t?s uzglab?šanai, p?rvad?šanai, p?rdošanai vai pieg?dei galapat?rt?jam, t?s ieskaitot, un attiec?g? gad?jum? bar?bas import?šana, ražošana, izgatavošana, uzglab?šana, p?rvad?šana, izplat?šana, p?rdošana un pieg?de;

[..].”

11.

Regulas Nr. 178/2002 18. pant? ir paredz?ts:

“1. Visos ražošanas, p?rstr?des un izplat?šanas posmos ir nodrošin?ts, ka p?rtiku, bar?bu, produkt?vos dz?vniekus un jebkuras citas vielas, ko paredz?ts pievienot vai ko var?tu pievienot p?rtikai vai bar?bai, var izsekot.

2. Uz??m?ji, kas iesaist?ti p?rtikas un bar?bas aprit?, sp?j identific?t jebkuru personu, kas t?m pieg?d?jusi p?rtiku, bar?bu, produkt?vu dz?vnieku vai jebkuru vielu, ko paredz?ts pievienot vai ko var?tu 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.

3. P?rtikas un bar?bas aprit? iesaist?tu uz??m?ju r?c?b? ir sist?mas un proced?ras, ar ko identific? citus uz??mumus, kam ir pieg?d?ti min?to uz??m?ju produkti. Attiec?go inform?ciju p?c piepras?juma dara zin?mu kompetentaj?m iest?d?m.

4. P?rtiku vai bar?bu, ko laiž tirg? vai ko var?tu laist tirg? Kopien?, pien?c?gi mar?? vai identific?, lai atvieglotu t?s izsekojam?bu, izmantojot atbilst?gus dokumentus vai inform?ciju saska?? ar attiec?g?m konkr?t?ku noteikumu pras?b?m.

5. Noteikumus š? panta pras?bu piem?rošanai attiec?b? uz konkr?t?m nozar?m var pie?emt saska?? ar 58. panta 2. punkt? noteikto proced?ru.”

C. Regula Nr. 852/2004

12.

Regulas Nr. 852/2004 6. pants (“Ofici?l? kontrole, re?istr?cija un apstiprin?šana”) ir formul?ts š?di:

“1. P?rtikas aprit? iesaist?tie tirgus dal?bnieki sadarbojas ar kompetentaj?m iest?d?m saska?? ar citiem attiec?giem Kopienas ties?bu aktiem vai, ja t?du nav, ar valsts ties?bu aktiem.

2. 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.

[..]”

D. Regula Nr. 882/2004

13.

Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“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, Direkt?vu 95/69/EK 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.”

III. Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

14.

SIA “Altic” (turpm?k tekst? – “atbild?t?ja”) 2011. gada j?lij? un august? no SIA “Sakorex” un 2011. gada oktobr? no SIA “Ulmar” ieg?d?j?s rapša s?klu. T? tika attiec?gi pie?emta un uzglab?ta SIA “Vendo” noliktav? (elevator?). Par min?tajiem dar?jumiem atbild?t?ja atskait?ja PVN priekšnodokli.

15.

Valsts ieņēmumu dienesta (Latvija) (turpmāk tekstā – "VID") veiktais audits tika konstatēts, ka SIA "Sakorex" un SIA "Ulmar" ir fiktīvi uzņēmumi. VID konstatēja, ka atbildētājas darījumi ar šiem uzņēmumiem tādējādi nav notikuši, un ar 2012. gada 14. septembra lēmumu uzlika pienākumu atbildētājai samaksāt iepriekš atskaitīto PVN, soda naudu un nokavējuma naudu.

16.

Atbildētāja iesniedza tiesā pieteikumu par šīs administratīvās akta atcelšanu. Valsts pirmās un otrās instances tiesas pieņēma tai labvēlīgus nolēmumus. It īpaši Administratīvās apgabaltiesa (Latvija) tostarp atzina, ka lietā netiek apšaubīts fakts, ka attiecīgā prece tika saņemta elevatorā SIA "Vendo" pavaddokumentos norādītajos datumos un daudzumos. No lietas materiāliem un atbildētājas sniegtajiem paskaidrojumiem turklāt ir gūta pierādība, ka tā ir rīkojusies labticīgi. Tāpat darījumu raksturs neprasa jāpārliedz ties par darījumu partneru spēju sniegt pakalpojumus, jo preču piegādi veica pārvadātājs uz līguma norādīto preču piegādes vietu. Kā izriet no noslēgtā līguma starp atbildētāju un SIA "Vendo", atbildētāja par pavadzīmē (aktā) norādītās informācijas patiesumu un no tā izrietošajām sekām ir uzņēmusies SIA "Vendo". Visbeidzot, minētā tiesa nosprieda, ka VID nav norādījis, kādas konkrētas no normatīvajiem aktiem tieši izrietošas darbības bija jāveic atbildētājai un ko tā nav darījusi, lai pārliedz tos par darījumu partneru spēju veikt preču piegādi. Līdz ar to Administratīvās apgabaltiesa secināja, ka lietā esošo pierādījumu kopums neliecina par atbildētājas apzinātu darbību, lai iegūtu priekšrocības atskaitīt PVN priekšnodokli.

17.

VID iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu Augstākajā tiesā, kas ir iesniedzamā tiesā. VID apgalvo, ka Administratīvās apgabaltiesa ir izdarījusi kļūdainu secinājumu, ka normatīvajos aktos nav prasības noskaidrot iegādātās preces izcelsmi. Saskaņā ar Regulā Nr. 178/2002 noteikto uzņēmumiem, kas iesaistīti pārtikas un barības aprītē, ir jāspēj identificēt jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai un barībai. Tādēļ minēto uzņēmumu rīcībā ir jābūt sistēmām un procedūram, kas dod iespēju precīzi pieprasījuma darīt attiecīgo informāciju zināmu kompetentajām iestādēm. Līdz ar to atbilstoši Regulai Nr. 178/2002 atbildētājai, ņemot vērā, ka tās darījumu partneri ir iesaistīti pārtikas aprītē, bija jāveic padziļināta to izpēte. Atbildētāja nepārbauda darījumu partneru reģistrāciju Pārtikas un veterinārajā dienestā (Latvija) un tādējādi neveica pat minimālās darbības darījumu partneru pārbaudei. VID ieskatā minētais apliecina, ka atbildētāja zināja vai tai bija jāzina, ka šie darījumi bija saistīti ar krāpšanu PVN jomā.

18.

Atbildētāja apgalvo, ka VID norādītās normas nav piemērojamas, jo iepirkts sēklas bija paredzētas lietošanai degvielas ražošanā un nekādā ziņā nebija saistītas ar jebkāda veida pārtiku. Tādēļ neesot nekāda pamata attiecināt uz atbildētāju regulējumu, kas ir attiecināms uz pārtikas apriti iesaistītajiem uzņēmumiem.

19.

Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

"1)

Vai [PVN direktīvas] 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam atbilst liegums

atskaitīt priekšnodokli, ja nodokļu maksātājs, kas piedalās pārtikas pārveidošanā, ņemot vērā Regulas Nr. 178/2002 mērķi nodrošināt pārtikas nekaitīgumu, kas tostarp tiek īstenots, 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 [PVN direktīvas] 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?"

20.

Rakstveida atbildes iesniedza Latvijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Šīs ieinteresētās personas, kā arī atbildētāja piedalījās 2019. gada 6. marta tiesas sēdē.

IV. Vērtējums

21.

Šo secinājumu struktūra ir šāda. Pēc dažiem ievada atbildumiem (A daļa) es izklāstīšu judikatūru par risku, kāda tiek prasīta PVN jomā gadījumā, kad ir konstatēts, ka darījumu partneri ir īstenojuši krāpšanu (B daļa). Pēc tam es izskatīšu pirmo jautājumu, kurš ir par to, vai tādēļ, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis tam nozares tiesību aktos noteiktos, ar PVN nesaistītos pienākumus, kā, piemēram, Regulas Nr. 178/2002 18. pantā paredzēto izsekojamības pienākumu, būtu jāliedz tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN (C daļa). Turpinājumā es pievērsšos otrajam jautājumam, kurā būtībā tiek lūgts noteikt, vai tam, ka nav pārbaudīts, vai darījumu partneri ir izpildījuši savu reģistrācijas pienākumu atbilstoši Regulai Nr. 882/2004, ir nozīme, novērtējot, vai nodokļu maksātājam bija jāzina, ka tas iesaistās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā (D daļa).

A. Ievada atbildumi

22.

Šajā lietā runa ir tikai par to, vai nodokļu maksātājam būtu jāliedz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tādēļ, ka tas šīetami nav bijis riskā, kas tiek izvērtēts, pamatojoties uz tā riska būtu saistībā ar pienākumiem, kas tam un tā darījumu partneriem ir noteikti ar nodokļiem nesaistītos nozares noteikumos. Tādēļ tiek pieņemts, ka pārējās materiālie un formālie atskaitīšanas tiesību nosacījumi ir izpildīti.

23.

Es uzskatīšu par pašsaprotamiem arī vēl divus citus iesniedzējtiesas konstatētos faktiskos apgalvojumus.

24.

Pirmkārt, nav apstrīdēts, ka atbildētāja darījumu partneri ir izrādījušies fiktīvi uzņēmumi. Lai arī

nebija iespējams noteikt preču izcelsmi, tās tomēr tika piegādātas un tām acīmredzami bija laba kvalitāte.

25.

Otrkārt, iesniedzējtiesa ir konstatējusi, ka nav neviena pierādījuma atbildētājas apgalvojumam, ka attiecīgās sūklas bija paredzētas realizācijai degvielas ražošanā. Atbildētājas un abu tās darījumu partneru nosūtītajos lūgumos bija ietverta prasība, ka precei ir jāatbilst Pārtikas un veterinārā dienesta noteiktajām prasībām. Turklāt atbildētājas norādītie uzņēmumi – tās darījumu partneri – nav saistīti ar degvielas ražošanu. Tādēļ, izvērtējot tajā iesniegtos pierādījumus, iesniedzējtiesa secināja, ka attiecīgajai piegādei (un tādējādi saistībā ar šo piegādi ar atbildētājai) ir piemērojami Regulā Nr. 178/2002 noteiktie pienākumi.

B. Judikatūra saistībā ar krāpšanu un tiesību atskaitē PVN

26.

Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi tiesību uz nodokļa atskaitēšanu nozīmi. Tās ir raksturotas kā “PVN kopējās sistēmas pamatprincips” (6) un “neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa”, un tās principu nevar tikt ierobežots (7). Tām ir paši svarīga nozīme PVN sistēmas neitralitātei, jo to mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām, ar nosacījumu, ka minētajām darbībām pašām principā ir piemērojams PVN (8).

27.

Tas arī izskaidro, kādēļ tiesības uz nodokļa atskaitēšanu nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā cits darījums, par kuru nodokļu maksātājs neko nav zinājis vai nav varējis zināt un kas ir veikts pirms vai pēc nodokļu maksātāja veikta darījuma, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (9).

28.

Tomēr saskaņā ar valsts iestāžu vispārējo pienākumu novērst un apkarot krāpšanu PVN jomā šīs iestādes var liegt izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (un rezultātā tiesības uz atmaksu), ja, pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem, ir pierādīts, ka šīs tiesības tiek izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (10).

29.

Tas tātad 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” (11). Šādos apstākļos nodokļu maksātājs tiek uzskatīts “par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tirdzniecības” (12). Faktiski šādā situācijā nodokļu maksātājs palīdz krāpšanas veicējiem un kāst par līdzdalībnieku krāpšanā (13).

30.

Tomēr tiesābu uz nodokļa atskaitīšanu atteikums joprojām ir izņēmums no principiālajam un patiesi būtiskajam tiesābā uz nodokļa atskaitīšanu. Nodokļu iestādei tādēļ ir "juridiski pietiekami jākonstatē objektīvi pierādījumi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas norādīts tiesābu uz atskaitīšanu pamatošanai, bija saistīts ar piegādātāja vai cita piegādes tirdzniecības augšupēja tirgus dalībnieka veiktu krāpšanu" (14).

31.

Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, ka par pārbaužu veikšanu ir atbildīgas kompetentās iestādes, un ir izteikusi brīdinājumu saistībā ar pienākuma veikt pārbaudes un inspekcijas faktisku pārnešanu uz nodokļu maksātājiem (15). Patiešām, pašam nodokļu iestādēm, konstatējot rādītāja izsniedzēja pieļautu krāpšanu vai pārkāpumus, ir jāpierāda, ka šā rādītāja saņēmēja zināja vai tam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir saistīts ar krāpšanu. Tas ir jādara, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem un "neprasot rādītāja saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums" (16).

32.

Tiesa ir arī precizējusi, ka nodokļu iestādes nevar vispārīgi prasīt nodokļu maksātājam pārliecināties, ka ar attiecīgajam precēm vai pakalpojumiem saistītā rādītāja izsniedzējs ir izpildījis savus PVN deklarācijas un maksāšanas, kā arī dokumentu saglabāšanas pienākumus (17). Līdzīgi Tiesa ir secinājusi, ka nodokļu iestādes nevar pieprasīt nodokļu maksātājam iesniegt dokumentus, kas apliecinātu, ka piegādātājs ir izpildījis pats savas Savienības tiesības paredzēto nozares saistības (18).

33.

Izšķirošais faktors ir nodokļu maksātāju rādītājs. Tas tā ir tādēļ, ka "uzņēmumiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no PVN vai kādas citas krāpšanas, ir jāpaļaujas uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodokļa samaksāto PVN" (19).

34.

Pieprasītājs rādītājs līmenis ir atkarīgs no konkrētā konteksta. Tiesas judikatūrā ir pastāvīgi apliecināts, ka pasākumi, kuru veikšanu var saprātīgi pieprasīt no nodokļu maksātāja, ir atkarīgi no konkrētā gadījuma apstākļiem (20). Būtībā pašais faktiskais konteksts var būt tāds, ka no nodokļu maksātāja var tikt pieprasīts augsts rādītājs līmenis (piemēram, saistībā ar preču vārtību iegādes kontekstā) (21). Ja pastāv norādes, kas dod pamatu aizdomām par pārkāpumiem vai krāpšanu, un atkarībā no konkrētajiem apstākļiem uzņēmumiem var būt pienākums noskaidrot informāciju par saviem darījumu partneriem, lai pārliecinātos par to uzticamību (22).

35.

Šeit tomēr ir jāmin divi apstākļi. Pirmkārt, tas, ka rādītājs līmenis ir atkarīgs no konteksta, līdz šim vienmēr ir bijis saistīts ar atšķirīgu faktisko kontekstu, bet tas tā vienmēr ir bijis PVN direktīvas un tās tiesiskā režīma ietvaros. Otrkārt, Tiesas judikatūrā par prasīto rādītājs līmeni ir arī skaidri norādīts, ka, pat ja ir pierādījumi par pārkāpumu, nodokļu iestādes nevar vispārīgi prasīt nodokļu maksātājiem, pirmām kārtām, lai pārliecinātos, ka nav pārkāpumu, nodrošināt, ka rādītāja izsniedzējiem ir attiecīgās preces vai ka tie var tās piegādāt, un ka tie ir izpildījuši paši savus PVN pienākumus, un, otrām kārtām, ka tiem ir attiecīgie dokumenti (23).

36.

Rezumējot – tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir atsakāmas tikai tad, ja kompetents iestādes var pierādīt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā. Rūpības līmenis, kāds tiek prasīts no nodokļu maksātāja, lai izpildītu rūpības pienākumu, atkarībā no apstākļiem var būt atšķirīgs. Tomēr iestādēm, lai novērtētu, vai minētais nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, ir jābalstās uz objektīviem apstākļiem. Minētās iestādes nevar pārnest uz rādītājiem saņēmēju pienākumu veikt pārbaudes, par kurām tas nav atbildīgs.

C. Pirmais jautājums – tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un Regula Nr. 178/2002

37.

Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kāda nozīme ir tam, vai, novērtējot, vai nodokļu maksātājs, kas ir pārtikas apritē iesaistīts uzņēmums, zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, lai varētu atteikties tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir izpildītas Regulas Nr. 178/2002 18. pantā paredzētais izsekojamības pienākums.

38.

Manuprāt, tas, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis nozares tiesību aktos noteiktos pienākumus, kuri nav paredzēti pašos PVN noteikumos, kā, piemēram, Regulas Nr. 178/2002 18. pantā paredzēto izsekojamības pienākumu, pats par sevi nav izšķirošs faktors, lai atteiktu tiesības uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanu. Citiem vārdiem sakot, iespējams, šādu nozares tiesību aktos noteikto pienākumu neizpilde automātiski nevar tikt sasaistīta ar secinājumu, ka nodokļu maksātājam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (1). Ja nozares tiesību aktos nodokļu maksātājam patiešām ir noteikts skaidrs un plašs juridiskais pienākums identificēt darījumu partnerus, šādu nozares tiesību aktos noteiktu pienākumu neizpilde var būt daļa no vispārīgā vērtējuma, kas iesniedzējtiesai jāveic, jo tas ir viens no objektīvajiem apstākļiem, kas ļauj noteikt, kādi pasākumi šādam nodokļu maksātājam būtu jāveic, lai tas varētu pārliecināties, ka tie veiktie darījumi nav saistīti ar kāda no tiem piegādātājiem veiktu krāpšanu PVN jomā (2).

1. Izsekojamības nenodrošināšana nav pielīdzināma “bija jāzina” par krāpšanu PVN jomā

39.

Latvijas valdība uzskata, ka, lai arī šajā lietā nav pierādījumu par to, ka atbildētāja zināja, ka tie piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, vairāki apstākļi norāda, ka tai bija par to jāzina. Atbildētāja neesot sazinājusies ar saviem darījumu partneriem. Drīzāk pārdotājiem minētie esot sazinājušies ar atbildētāju, atbildot uz plašsaziņas līdzekļu ievietoto sludinājumu. Atbildētāja preces esot saņēmusi nevis tieši, bet caur starpnieku, kurš neesot pārbaudījis ar piegādātājiem saistīto informāciju.

40.

Lai arī saskaņā ar valsts judikatūru vispārīgais pienākums pārbaudīt darījumu partnerus nepastāv, pārtikas apritē nozarē situācija ir citāda. Latvijas valdība norāda, ka Regulā Nr. 178/2002 paredzētais izsekojamības pienākuma rezultātā pārtikas apritē iesaistītajiem uzņēmumiem ir pienākums veikt padziļinātas savu darījumu partneru pārbaudes. Turklāt, norādot, ka attiecīgās sēklas bija paredzētas degvielas ražošanai, atbildētāja ir parādījusi, ka tie zināja par pārtikas nozarē piemērojamajām augstākām prasībām un bija mēģinājuši tās apiet.

Tiesas s?d? Latvijas vald?ba s?k?k paskaidroja, ka, t?spr?t, Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? paredz?tais izsekojam?bas pien?kums ietver pien?kumu p?rliecin?ties par to, ka dar?jumu partneri ir attiec?gi re?istr?ti P?rtikas un veterin?raj? dienest?.

41.

Sp?nijas vald?ba nor?da, ka atbild?t?ja nav izpild?jusi pien?kumu identific?t rapša s?klas pieg?d?jušos uz??mumus. Šis pien?kums izrietot no Regulas Nr. 178/2002 18. panta. Pieg?d?t?ju nenor?d?šanai esot bijušas divu veidu sekas, – p?rtikas nekait?guma apdraud?jums un tas, ka atbild?t?ja neuzzin?ja par t?s pieg?d?t?ju fikt?vo raksturu un kr?pšanu PVN ??d?. Šim nodok?u maks?t?ja izpild?mo materi?lo pras?bu, lai ar? t?m nav nodok?u rakstura, p?rk?pumam esot bijusi negat?va ietekme uz maks?jam? PVN iekas?šanu.

42.

Es nevaru tam piekrist nedz no struktur?l? aspekta (proti, ka iesp?jam?s nozares ties?bu aktos noteikto pien?kumu neizpildes neizb?gamas sekas b?tu ties?bu atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN liegšana), nedz ar? no ?paš? pien?kuma aspekta, kas esot ietverts Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt?. Šaj? da?? es izskaidrošu, k?d?? abu šo vald?bu ierosin?t? nost?ja ir struktur?li k??daina. N?kamaj? da?? es izskaidrošu, k?d?? es uzskatu, ka šo vald?bu veikt? Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? ietvert? ?paš? pien?kuma tv?ruma interpret?cija ar? ir problem?tiska.

43.

Uzs?kot šo visp?r?go diskusiju, ir j?nor?da, ka Tiesas judikat?r? past?v?gi ir apstiprin?ts, ka nodok?u neitralit?tes princips liedz noš?irt likum?gus un nelikum?gus dar?jumus PVN nol?k?, jo tas, ka attiec?g?s darb?bas ir nelikum?gas, nemaina to ekonomisko raksturu (24). Šis secin?jums ir piem?rojams darb?b?m, kas pašas ir nelikum?gas, k? ar? tad, ja starp pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem un nelikum?go darb?bu past?v cieša saist?ba. T?, piem?ram, spriedum? Coffeeshop ‘Siberië’ (25) Tiesa secin?ja, ka galdi?a iznom?šana trešai personai marihu?nas p?rdošanai “coffeeshop” Amsterdam? ietilpst PVN noteikumu piem?rošanas jom?, pat ja saska?? ar valsts ties?bu aktiem š? darb?ba ir piel?dzin?ma l?dzdal?bai ar vieglo narkotiku izplat?šanu saist?t? noziedz?g? nodar?jum?.

44.

A fortiori š?s lietas apst?k?os tas, ka (t? priekšmeta zi?? ac?mredzami likum?gs) dar?jums ir veikts kontekst?, kad tiek apgalvots, ka nav izpild?ti viens vai vair?ki no nozar? past?vošajiem juridiskajiem pien?kumiem, ir v?l jo maz?k saist?ms ar jebk?d?m nelikum?b?m, un t?d?j?di tam PVN nol?k? no ekonomisk? viedok?a nav noz?mes. T?d?? nav nek?du šaubu, ka attiec?gais dar?jums ietilpst PVN noteikumu, tostarp ties?bu uz nodok?a atskait?šanu, tv?rum?.

45.

Ir vismaz tr?s principi?li argumenti, k?d?? Latvijas un Sp?nijas vald?bu interpret?cija visp?r?gi nevar tikt akcept?ta, – likum?bas pras?ba, atš?ir?bas katras no š?m sist?m?m lo?ik? un m?r?os un jaut?jums par sankciju (iesp?jamo kumul?ciju).

46.

Pirmk?rt, nedz Savien?bas, nedz ac?mredzami valsts ties?b?s gluži vienk?rši nav juridisk? pamata (daž?du) nozares pras?bu autom?tiskai ietveršanai visp?r?j? PVN rež?m?. Saska?? ar PVN direkt?vas 178. panta a) punktu, lai var?tu izmantot atskait?šanas ties?bas, ir j?b?t r??inam,

un saska?? ar š?s direkt?vas 220. panta 1. punktu š?dam r??inam ir j?b?t izsniegtam par jebkur?m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodok?u maks?t?js veicis citam nodok?u maks?t?jam. PVN direkt?vas 226. pant? ir (izsme?oši) uzskait?ti dati, kam ir j?b?t nor?d?tiem r??in?, kuru starp? ir min?ts nodok?u maks?t?ja un pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja pilns v?rds vai nosaukums un adrese. Pien?kums r??in? ietvert šos datus ir t? izsniedz?jam, un tas ir uzskat?ms par vienu no form?laj?m pras?b?m r??inu der?gumam.

47.

No tiesas s?d? sniegtajiem atbild?t?jas apsv?rumiem izriet, ka šaj? liet? š?s pras?bas ir tikušas pien?c?gi izpild?tas un ka atbild?t?ja turkl?t ir p?rlicin?jusies par t?s pieg?d?t?ju re?istr?ciju PVN re?istr?.

48.

Papildus šim skaidri paredz?tajam pien?kumam PVN jom? saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu dal?bvalstis var noteikt citus pien?kumus, kas nav paredz?ti šaj? direkt?v? un ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi neietver citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus, un tikai tad, ja š?di pien?kumi nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu izvirz?tos m?r?us (26).

49.

Neatkar?gi no t?, vai ar p?rtikas aprit? iesaist?to uz??m?ju izsekojam?bu saist?tie papildu pien?kumi faktiski b?tu sader?gi ar PVN direkt?vas 273. pantu, no Latvijas vald?bas atbild?m uz tiesas s?d? uzdotajiem Tiesas jaut?jumiem ir redzams, ka valsts ties?bu aktos š?di papildu pien?kumi faktiski nav paredz?ti.

50.

T?d?j?di ierosin?tais, š?iet, ir tikai "radoša interpret?cija", kas nav balst?ta uz tiešu valsts vai attiec?gi Savien?bas ties?b?s paredz?tu juridisko pamatu. Run?jot par ?pašaj?m un tiešaj?m pras?b?m, kas izriet no Savien?bas ties?b?m, pie jaut?juma par to, kas tieši ir pras?ts Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt?, es atgriez?šos n?kamaj? da?? (27).

51.

Otrk?rt, ir visai skaidrs, ka abiem šiem rež?miem, proti, visp?r?jai PVN sist?mai, no vienas puses, un daž?dajiem p?rtikas apriti iekš?j? tirg? regul?jošajiem instrumentiem, no otras puses, ir atš?ir?gs m?r?is un regulat?v? lo?ika. Ar vienu nav dom?ts pastiprin?t otru. Tas izpaužas ar jaut?jum? par sankcij?m par viena no šiem instrumentiem neiev?rošanu, kas ar? ir atseviš?as.

52.

Trešk?rt, abu iepriekš min?to aspektu krustpunkt? ir ne tikai jaut?jums par iesp?jamo sankciju atteikuma atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN veid? bez pien?c?ga juridisk? pamata, bet ar? faktiskis no vair?kiem rež?miem izrietošu sankciju kumulat?vas piem?rošanas risks. Proti, ar Latvijas un Sp?nijas vald?bu ierosin?to interpret?ciju atteikums pieš?irt ties?bas uz nodok?a atskait?šanu tiktu p?rveidots papildu sod?, kas ir saist?ts ar p?rk?pumu, ko nodok?u maks?t?js izdar?jis cita regul?juma jom? (28). Regul? Nr. 178/2002 paredz?to pien?kumu neizpilde jau ietver ?pašas sekas, k? tas ac?mredzami izriet no š?s regulas 17. panta 2. punkta, saska?? ar kuru dal?bvalst?m ir j?izstr?d? noteikumi par sankcij?m, kas piem?rojamas par p?rtikas un bar?bas aprites ties?bu aktu p?rk?pšanu.

53.

Turklīt pastāv sistēmisk arguments, kas, manuprāt, neapņems akceptēt Latvijas un Spānijas valdību izvirzītos argumentus. Vai tiesbūm uz PVN atskaitīšanu būtu jābūt atkarīgs no nozares regulējuma esamības un tā satura, un ar PVN nesaistītiem pašiem pienākumiem? Vai automātiski de facto būtu piemērojami atšķirīgi rēķināšanas apjoma kritēriji atkarībā no tā, kas atbilstoši katram līgumam tiek pārdots? Vai tad būtu iespējams, ka atsevišķs nozarės prasības varētu būt vā zemāk nekā PVN direktīvā paredzēts?

54.

Šādas pieejas sistēmiskās sekas tiesbūm uz nodokļa atskaitīšanu faktiski padarītu par daudzšāutainām tiesbūm (à géométrie variable), jo šo tiesību pastāvīšanas nosacījumi būtu atkarīgi no tā, vai pastāv nozares tiesību aktos noteiktas papildu saistības attiecībā uz pienākumu pārbaudīt darījumu partnerus.

55.

Visbeidzot, Latvijas valdība savu argumentu pamatojumam ir atsaukusies uz Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru "tiesību vai priekšrocības atteikums āunprātīgā vai krāpnieciskā rēķināšanas dēļ ir tikai sekas konstatījumam, ka krāpšanas vai tiesību āunprātīgā izmantošanas gadījumā faktiski nav izpildīti objektīvie nosacījumi, kas nepieciešami, lai varētu saēemt vālamo priekšrocību, un ka tādēļ šādam atteikumam nav vajadzīgs āpāš juridiskais pamats" (29). Atbildot uz šo argumentu, ir pietiekami norādīt, ka minētā judikatūra ir saistīta ar noteikumos nodokļu jomā ietvertiem objektīviem nosacījumiem, nevis ar leģislatīviem instrumentiem, kas nav saistīti ar PVN tiesisko regulējumu, kā, piemēram, Regula Nr. 178/2002.

56.

Rezumējot – iespējamam Regulas Nr. 178/2002 pārkāpumam nav automātiskas un tiešas ietekmes uz tiesbūm atskaitītu PVN. Izteiciens "zināja vai bija jāzina" Tiesas judikatūrā tiek izmantots, lai noteiktu vispārīgu rēķināšanas standartu PVN kontekstā. Tas tāda pienākuma neizpildi, kas nodokļu maksātājam noteikts jebkādā regulatīvajā instrumentā, neapņems pielādzināt prasītā rēķināšanas pienākuma neizpildei PVN nolūkā.

2. Iespējami vārā āemamais apstāklis

57.

Tomēr konkrētajai nozarei, kurā nodokļu maksātājs darbojas, un tam piemērojamajiem nozares tiesību aktos noteiktajiem pienākumiem var būt nozāme, pienācīgi āemot vārā visus atbilstošos āpāšos konkrētās lietas apstākļus, novērtējot, vai nodokļu maksātājam bija jāzina, ka tas ir iesaistīts ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā.

58.

Kā pamatoti ir norādījusi Komisija, no nozares noteikumiem pārtikas āprites jomā izrietošo pienākumu neizpilde, novērtējot, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, var tikt uzskatīta tikai par vienu elementu citu objektīvu apstākļu starpā. Būtībā, kā ir norādījusi Komisija, ar pārtikas āprites āādi saistītajos darījumos ir nepieciešams āpāši āugsts rēķināšanas lāmenis.

59.

Tieši šaj? kontekst? valsts iest?des apvienojum? ar citiem atbilstošiem elementiem var?tu balst?ties uz nodok?u maks?t?ja r?c?bu saist?b? ar ?pašajiem pien?kumiem, kas ir rakstur?gi t? regul?juma kontekstam, kur? min?t? persona veic t?s saimniecisko darb?bu.

60.

Paturot to pr?t?, man v?l joproj?m nav ?sti skaidrs, k? š?ds visp?r?gs apgalvojums var?tu pal?dz?t valsts nodok?u iest?dei t?d? gad?jum? k? š? lieta, un tas t? ir diezgan vienk?rša iemesla d??, – manupr?t, konkr?tais Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? paredz?t? izsekojam?bas pien?kuma tv?rums ir šaur?ks nek? Latvijas vald?bas nor?d?tais.

61.

Regulas Nr. 178/2002 18. pants un taj? noteiktais izsekojam?bas pien?kums tika ieviests, "lai b?tu iesp?jams m?r?niec?gi un prec?zi iz?emt produktus no tirgus vai sniegt inform?ciju pat?r?t?jiem vai amatperson?m, kas veic kontroli, t?d?j?di izvairoties no v?l plaš?kiem un nepamatotiem trauc?jumiem gad?jumos, kad ir apdraud?ts p?rtikas nekait?gums" (30). Šim nol?kam 18. panta 2. punkt? ir noteikts pien?kums uz??m?jiem, kas iesaist?ti p?rtikas un bar?bas aprit?, sp?t identific?t jebkuru personu, kas t?m pieg?d?jusi p?rtiku, bar?bu, produkt?vu dz?vnieku vai jebkuru vielu, ko paredz?ts pievienot vai ko var?tu pievienot p?rtikai vai bar?bai. T?d?? šaj? ties?bu norm? ir noteikts, ka min?to uz??m?ju r?c?b? ir j?b?t sist?m?m un proced?r?m, kas dod iesp?ju p?c piepras?juma dar?t attiec?go inform?ciju zin?mu kompetentaj?m iest?d?m.

62.

Tom?r, k? pareizi nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? noteiktais identifik?cijas pien?kums nav izv?rstis plaš?k. Šaj? ties?bu norm? nav nor?d?ts, k? ir nodrošin?ma izsekojam?ba. Taj? nav nor?d?ts, k?das darb?bas ir j?veic uz??m?jiem vai k?da inform?cija ir j?p?rbauda.

63.

L?dz ar to š? pien?kuma tv?rums ir interpret?jams burtiski, – pien?kums identific?t jebkuru personu, kas t?m veikusi pieg?di, man? izpratn? noz?m? pien?kumu p?c piepras?juma sp?t identific?t individu?lo tiešo pieg?d?t?ju, no kura uz??m?js ir ieg?d?jies p?rtikas produktus. Ne vair?k, ne maz?k. Sp?ja identific?t parasti ir saist?ma ar š?s personas v?rdu vai nosaukumu un adresi (31). Papildus tam noteikti nevar apgalvot, ka Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? ir noteikts sist?misks pien?kums p?rbaud?t konkr?to re?istr?cijas faktu kompetentaj?s iest?d?s.

64.

Š?da Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? noteikt? izsekojam?bas pien?kuma, kas tiek izprasts k? pien?kums identific?t tiešo pieg?d?t?ju p?c v?rda vai nosaukuma un adreses, neizpilde patieš?m tad var?tu tikt ?emta v?r? k? viens no atbilstošajiem elementiem, visp?r?gi nov?rt?jot r?p?bu, kas tiek pras?ta no nodok?u maks?t?ja (32).

65.

Ir tiesa, ka inform?cija, kas r??ina izsniedz?jam ir j?ietver r??in? PVN nol?k?, atbilst, cik?l ir runa par v?rdu vai nosaukumu un adresi, pamatelementiem, kas, lai identific?tu tiešo pieg?d?t?ju p?rtikas aprit?, ir j?p?rbauda atbilstoši Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? paredz?tajam

izsekojam?bas pien?kumam.

66.

Tom?r, ?emot v?r? šo secin?jumu iepriekš?j? da?? izkl?st?tos apsv?rumus, ir j?uzsver, ka š? atbilst?ba ne?auj savstarp?ji apvienot šos divus pien?kumu veidus.

67.

Nosl?gum? – dažos gad?jumos var b?t iesp?jams apgalvot, ka r?p?gam p?rtikas aprit? iesaist?tam uz??m?jam b?tu bijis j?veic papildu p?rbaudes, lai identific?tu t? dar?jumu partneri nol?k? izpild?t izsekojam?bas pras?bu, un t?d?? šo p?rbaužu neveikšana var?tu tikt ?emta v?r? k? viens no elementiem, kas kop? ar citiem konstat?tajiem faktiem, iesp?jams, var?tu likt secin?t, ka min?tais uz??m?js zin?ja vai tam bija j?zina par kr?pšanu PVN jom?. Tom?r citos apst?k?os, it ?paši, ja nav citu faktisko nor?žu, š?dam secin?jumam b?tu tikai ierobežota vai neb?tu visp?r nek?das v?rt?bas, – izsekojam?bas pien?kumam pašam par sevi ir maza saist?ba ar kr?pšanu PVN jom?. Kr?pšanu PVN jom? var veikt ar? uz??mums, kurš pien?c?gi ir izpild?jis visas izsekojam?bas pras?bas. Un otr?di – pat uz??mums, kurš konkr?taj? gad?jum? kaut k?da iemesla d?? nav izpild?jis noteiktas izsekojam?bas pras?bas, no PVN viedok?a t?pat var b?t likum?ga un le?it?ma dar?juma dal?bnieks.

68.

No t? izriet, ka t?da r?p?bas l?me?a nenodrošin?šanai, k?ds tiek pras?ts atbilstoši Regul? Nr. 178/2002 noteiktajam izsekojam?bas pien?kumam, saist?b? ar ties?bu uz PVN atskait?šanu liegšanu var b?t noz?me tikai tad, ja, ?emot v?r? konkr?tus apst?k?us, tas ir viens no objekt?viem apst?k?iem, kas nor?da, ka nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka, neraugoties uz attiec?g? dar?juma atbilst?bu objekt?vajiem “pre?u pieg?des” krit?rijiem, tas ir piedal?jies dar?jum?, kas bijis saist?ts ar kr?pniecisku izvair?šanos no PVN nomaksas (33).

3. Starpsecin?jumi

69.

No iepriekš min?t?, manupr?t, izriet, ka Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkt? paredz?t? izsekojam?bas pien?kuma neizpilde autom?tiski un k? vien?gais izš?irošais krit?rijs nav pamats secin?t, ka nodok?u maks?t?jam “bija j?zina”, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

70.

T?d?? es ierosinu Tiesai uz pirmo jaut?jumu atbild?t t?d?j?di, ka PVN direkt?vas 168. panta a) punkts liedz valsts iest?d?m atteikt PVN priekšnodok?a atskait?šanu, pamatojoties tikai uz to, ka p?rtikas aprit? iesaist?tais nodok?u maks?t?js nav veicis sava dar?jumu partnera p?rbaudi atbilstoši Regulas Nr. 178/2002 18. pant? noteiktajam izsekojam?bas pien?kumam. Šaj? ties?bu norm? noteikto pien?kumu neizpilde kop? ar citiem konkr?taj? liet? atbilstošajiem apst?k?iem var tikt ?emta v?r? visp?r?gaj? v?rt?jum?, kas iesniedz?jtiesai j?veic, lai nov?rt?tu nodok?u maks?t?ja r?p?bu.

D. Otrais jaut?jums – vai past?v pien?kums p?rbaud?t re?istr?cijas faktu?

71.

Uzdodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai Regulas Nr. 852/2004 6. pant? un

Regulas Nr. 882/2004 31. pantā pārtikas aprīti iesaistīt uzņēmuma darījumu partnerim ir noteikts pienākums pārbaudīt šo uzņēmuma pienācīgas reģistrācijas faktu. Iesniedzējtiesa arī vālas noskaidrot, vai šādi pārbaudei ir nozīme PVN atskaitīšanas kontekstā, novērtējot, vai uzņēmuma darījuma partneris zināja vai tam bija jāzina, ka tas iesaistās darījumā ar fiktīvu uzņēmumu.

72.

Latvijas valdība apgalvo, ka pārtikas nozares uzņēmumiem ir jāievēro lielāka rūpība, kas ietver arī pienākumu pārbaudīt savu darījumu partneru pienācīgas reģistrācijas faktu. Minētās valdības ieskatā Regulas Nr. 852/2004 6. pantā un Regulas Nr. 882/2004 31. pantā pārtikas nozares nodokļu maksātājiem ir noteikts šāds pienākums. Līdz ar to šāda pārbaude esot būtiska, novērtējot, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas sadarbojas ar fiktīvu uzņēmumu.

73.

Komisija uzskata, ka būtu neiedomājami tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pakārtot nosacījumam, ka nodokļu maksātājiem ir jāpārliedz par savu darījumu partneru reģistrāciju konkrētos valsts reģistros, kas izveidoti pārtikas nekaitīguma jomā. Komisija piekrīt iesniedzējtiesas paustajam viedoklim, ka reģistrācijas fakta neesamība automātiski neaizsēcināt, ka saimnieciskā darbība ir fiktīva vai ka darījums nav ticis noslēgts ar iesniegtajos dokumentos norādīto personu. Pārliedzšanās par darījumu partnera pienācīgu reģistrāciju nesniedzot nekādu garantiju tam, ka darījums nav kļūpiniecisks, jo ar kļūpiniecību nenodarbojas vienīgi fiktīvi uzņēmumi. Tomēr, ja nodokļu maksātājs ir izvēlējies iesaistīties līgumattiecībās ar darījuma partneri pēc tam, kad ir konstatējis, ka minētais partneris nav pienācīgi reģistrēts, kompetentās iestādes un valsts tiesas var ņemt vērā šo apstākli.

74.

Es varu vienīgi piekrist Komisijai.

75.

Neraugoties uz minēto reģistra pārbaudes (apšaubāmo) lietderību, lai novērstu vai identificētu kļūpšanu (34), Latvijas valdības nostāja gluži vienkārši neiztur kritiku. Latvijas valdības argumenti ir balstīti uz to, ka atbildētāja neesot pārbaudījusi, vai tās darījumu partneri ir izpildījuši pienākumu reģistrēties pārtikas aprītes nozares reģistrācijā. Tomēr un papildus tam, ka pārliedzšanās par to, vai darījumu partneri ir izpildījuši tiem nozares tiesību aktos noteiktos reģistrācijas pienākumus, pārsniedz parasto darījumu veikšanas praksi, šāda pienākuma noteikšanai gluži vienkārši nav nekāda juridiskā pamata.

76.

Būtībā šādam pienākumam nav juridiskā pamata nedz Regulā Nr. 852/2004, nedz Regulā Nr. 882/2004. Saskaņā ar Regulas Nr. 852/2004 6. pantu ikviens pārtikas aprīti iesaistītais tirgus dalībnieks paziņo kompetentām iestādēm to noteikto veidu par to pārzīti esošiem uzņēmumiem, kas darbojas kādā no pārtikas ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmiem, lai reģistrētu minētos uzņēmumus. Šajā lietā šis pienākums būtu atbildētājas darījumu partneriem, nevis atbildētājai.

77.

Regula Nr. 882/2004 attiecas uz oficiālajam pārbaudām, kas valsts iestādēm ir jāveic, lai

pārliedzinātos par atbilstību pārlikas aprites tiesību aktiem. Šīs regulas 31. pantā ir noteikti pienākumi vienīgi valsts iestādēm saistībā ar reģistrācijas procedūru, kas ir jānosaka pārlikas un dzīvnieku barības apritē iesaistītajiem uzņēmumiem.

78.

Turklāt, kā norādīts šo secinājumu C daļā, pienākums pārliedzināties, ka darījumu partneri ir izpildījuši to reģistrācijas pienākumus, kā tas ir prasīts pašajos pārlikas aprites nozares tiesību aktos, neizriet arī no Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā noteiktā izsekojamības pienākuma.

79.

Līdz ar to šis pienākums ne tikai nav atrodams PVN direktīvā, bet tas arī nav iekauts pašajos nozaru regulējumos pārlikas aprites tiesību aktu jomā. Līdz ar to, pretī Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punkta interpretācijai, kur, lai gan ierobežota, bet tomēr var rasties diskusija par konkrēto šajā tiesību normā noteiktā pienākuma tvērumu saistībā ar pirmo jautājumu, tajā nav itin nekā, kas varētu atbalstīt Latvijas valdības ierosināto interpretāciju saistībā ar otro jautājumu.

80.

Es varu tikai atzīmēt, ka Tiesas judikatūrā ir skaidri norādīts, ka rūpības pienākums un rūpības līmenis, kāds tiek sagaidīts no uzņēmumiem, nevar būt pamats iestāžu atbildības par pārbaudi un inspekciju veikšanu saistībā ar nozares tiesību aktos noteiktajām reģistrācijas saistībām pārņemšanai uz nozares uzņēmumiem, uzliekot tiem pienākumu nodrošināt, ka rūpīgu izsniedzīji izpilda šos pienākumus. Būtībā, kad valsts nodokļu iestādes, konstatējot piegādātāja izdarītus pārkāpumus, vēlas pierādīt, ka rūpīga saņēmēja zināja vai tam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, tās nevar prasīt rūpīga saņēmējam veikt pārbaudes, par kurām tas nav atbildīgs (35).

81.

Saistībā ar Komisijas minēto situāciju, kad nodokļu maksātājs pats pāc savas iniciatīvas ir veicis pārbaudi un nolēmis sadarboties ar darījumu partneri, lai gan viņš ir konstatējis pārkāpuma esamību, ir jānorāda, ka šis apsvērumš var būt daļa no vispārīgā pašo faktisko apstākļu vērtējuma, kas ir jāveic valsts tiesm un iestādēm, lai novērtētu, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina par krāpšanu.

82.

Līdz ar to atbilstoši Regulas Nr. 852/2004 6. pantam un Regulas Nr. 882/2004 31. pantam pārlikas apritē iesaistītam uzņēmumam netiek prasīts pārbaudīt tā darījumu partneru reģistrāciju attiecīgajā pārlikas aprites nozares reģistrācijā. A fortiori šādas reģistrācijas nepārbaudīšanai nav nozīmes, saistībā ar tiesībām uz PVN atskaitīšanu novērtējot, vai minētais līgumslēdzējs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās darījumā ar fiktīvu uzņēmumu.

V. Secinājumi

83.

Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz Augstākās tiesas (Latvija) jautājumiem atbildēt šādi:

1)

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts liedz valsts iestādēm atteikt PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, pamatojoties tikai uz to, ka pārtikas apritē iesaistītais nodokļu maksātājs nav veicis sava darījuma partnera pārbaudi atbilstoši 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, 18. panta 2. punktā noteiktajam izsekojamības pienākumam. Šajā tiesību normā noteikto pienākumu neizpilde kopā ar citiem konkrētajā lietā atbilstošajiem apstākļiem tomēr var tikt ņemta vērā vispārīgajā vērtējumā, kas iesniedzējtiesai jāveic attiecībā uz nodokļu maksātāja rēķinu.

2)

Atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 852/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par pārtikas produktu higiēnu 6. pantam un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 882/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par oficiālo kontroli, ko veic, lai nodrošinātu atbilstības pārbaudi saistībā ar dzīvnieku barības un pārtikas aprites tiesību aktiem un dzīvnieku veselības un dzīvnieku labturības noteikumiem, 31. pantam pārtikas apritē iesaistītam uzņēmumam netiek prasīts pārbaudīt tā darījumu partneru reģistrāciju attiecīgajā pārtikas aprites nozares reģistrācijā. Tam, ka nodokļu maksātājs nav pārbaudījis, vai tā darījuma partneris ir reģistrēts atbilstoši Regulas Nr. 852/2004 6. pantam, nav nozīmes, saistībā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu novērtējot, vai uzņēmums zināja vai tam bija jāzina, ka tas iesaistās darījumā ar fiktīvu uzņēmumu.

(1) Oriģinālvaloda – angļu.

(2) Padomes direktīva (2006. gada 28. novembris) (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

(3) Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (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.; turpmāk tekstā – “Regula Nr. 178/2002”).

(4) Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (2004. gada 29. aprīlis) par pārtikas produktu higiēnu (OV 2004, L 139, 1. lpp., k?du labojums – OV 2004, L 226, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “Regula Nr. 852/2004”).

(5) Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (2004. gada 29. aprīlis) par oficiālo kontroli, ko veic, lai nodrošinātu atbilstības pārbaudi saistībā ar dzīvnieku barības un pārtikas aprites tiesību aktiem un dzīvnieku veselības un dzīvnieku labturības noteikumiem (OV 2004, L 165, 1. lpp., k?du labojums – OV 2004, L 191, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Regula Nr. 882/2004”).

(6) Spriedums, 2016. gada 15. septembris, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

(7) Spriedums, 2012. gada 6. septembris, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

- (8) Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- (9) Spriedums, 2006. gada 6. j?lijs, Kittel un Recolta Recycling (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 45. un 46. punkts un tajos min?t? judikat?ra).
- (10) Spriedumi, 2006. gada 6. j?lijs, Kittel un Recolta Recycling (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 55. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts).
- (11) Spriedums, 2013. gada 18. j?lijs, Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- (12) Spriedums, 2006. gada 6. j?lijs, Kittel un Recolta Recycling (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).
- (13) Spriedums, 2006. gada 6. j?lijs, Kittel un Recolta Recycling (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 57. punkts).
- (14) Spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, Mahagében un Dávid (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 49. punkts).
- (15) Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2013. gada 31. janv?ris, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, 50. punkts), un 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- (16) Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- (17) Spriedumi, 2012. gada 21. j?nijs, Mahagében un Dávid (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 61. punkts), un 2013. gada 31. janv?ris, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, 61. punkts).
- (18) 2013. gada 18. j?lija spriedums Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, 42. punkts) par to, k?da noz?me ties?bu uz nodok?a atskait?šanu nol?k? ir tam, ka nav iesniegti r??ina izsniedz?ja izsniegtie dokumenti, kur? nor?d?tas to lopu krot?lijas, uz kuriem ir attiecin?ma identifik?cijas un re?istr?cijas sist?ma, kas izveidota 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.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (2006. gada 20. novembris) (OV 2006, L 363, 1. lpp.).
- (19) Spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, Mahagében un Dávid (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 53. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- (20) Spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, Mahagében un Dávid (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 59. punkts).
- (21) Spriedums, 2017. gada 14. j?nijs, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, 74. punkts).

(22) Spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, Mahagében un Dávid (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts).

(23) Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 52. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

(24) Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1999. gada 29. j?nijs, Coffeeshop Siberië (C?158/98, EU:C:1999:334, 21. un 22. punkts), un 2006. gada 6. j?lijs, Kittel un Recolta Recycling (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

(25) Spriedums, 1999. gada 29. j?nijs (C?158/98, EU:C:1999:334).

(26) Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, 49. un 50. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

(27) Šo secin?jumu 60.–63. punkts.

(28) Argumentum ad absurdum – patieš?m, k?d?? apst?ties šeit? Vai varb?t?js r?p?bas tr?kums, ko uz??mums pie??vis k?d? t? darb?bas nozar? vai jom? (p?rtikas aprite), nevar?tu b?t iemesls jaut?jumam ar? par to, vai šis uz??mums ir r?kojies k? “r?p?gs uz??m?js” saist?b? ar citiem rež?miem, kas skar valsts vai pat priv?tus l?dzek?us?

(29) Spriedums, 2017. gada 22. novembris, Cussens u.c. (C?251/16, EU:C:2017:881, 32. punkts).

(30) Regulas Nr. 178/2002 28. apsv?rums.

(31) Šo interpret?ciju apstiprina Eiropas Komisijas P?rtikas aprites un dz?vnieku vesel?bas past?v?g?s komitejas pie?emt?s Vatl?nijas saist?b? ar Regulas Nr. 178/2002 par p?rtikas aprites ties?bu aktu visp?r?giem principiem un pras?b?m, 11., 12., 14., 17., 18., 19. un 20. panta ?stenošanu. Run?jot par 18. pantu, šaj?s vatl?nijas ir nor?d?ts, ka p?rtikas aprit? iesaist?to uz??m?ju r?c?b? ir j?b?t sist?mai, kas ?auj tiem identific?t tiešo(?os) produktu pieg?d?t?ju(?us) un tiešo(?os) klientu(?us), kam pieg?d?ti produkti. Saist?b? ar saglab?jamo inform?ciju Vatl?nijas ir nor?d?ts pieg?d?t?ja v?rds vai nosaukums un adrese.

(32) Un otr?di – stingr?kajiem ar izsekojam?bu saist?tajiem pien?kumiem, kuri ir ietverti Komisijas ?stenošanas regul? (ES) Nr. 931/2011 (2011. gada 19. septembris) par izsekojam?bas pras?b?m, kas ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 178/2002 noteiktas dz?vnieku izcelsmes p?rtikai (OV 2011, L 242, 2. lpp.), un kuri ietver pien?kumu nor?d?t ar? produktu ?pašnieku, nevar b?t noz?me, nov?rt?jot, vai nodok?u maks?t?js šaj? liet? ir r?kojies ar nepieciešamo r?p?bu, jo šie pien?kumi ir attiecin?mi tikai uz dz?vnieku izcelsmes p?rtikas produktiem.

(33) Spriedums, 2006. gada 6. j?lijs, Kittel un Recolta Recycling (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 59. punkts).

(34) Šo secin?jumu 67. punkt? ietvert? nosl?guma piez?me saist?b? ar izsekojam?bas pras?bu a fortiori ir piem?rojama šaj? gad?jum?.

(35) Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).