



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 22. maijā¹

Lieta C-329/18

**Valsts ieņēmumu dienests
pret
SIA “Altic”**

(Augstākās tiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības atskaitīt PVN – Atteikums – Piegāde, ko veikuši krāpšanā 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 – Pārtikas aprītē iesaistīto uzņēmumu registrācija

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 vēlāk veiktajā auditā tika konstatēts, ka minētās sabiedrības ir fiktīvas. Nodokļu iestādes tādēļ atzina, ka attiecīgie darījumi 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 sistēmu² pareizo interpretāciju, skatot to kopā ar nozares tiesību aktu prasībām pārtikas aprītes tiesiskā regulējuma jomā. Šīs šaubas ir saistītas ar Latvijas nodokļu iestāžu argumentu, ka SIA “Altic” bija jāzina par tās darījumu partneru iesaisti krāpšanā PVN jomā, jo tā darbojas pārtikas aprītes nozarē un tādēļ tai bija jāpārbauda savi darījumu partneri ar vislielāko šajā nozarē piemērojamo rūpību atbilstoši Regulā (EK) Nr. 178/2002³, Regulā (EK) Nr. 852/2004⁴ un Regulā (EK) Nr. 882/2004⁵ paredzētajiem pienākumiem.

1 Orģinālvaloda – 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 aprītes 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., kļūdu 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 aprītes tiesību aktiem un dzīvnieku veselības un dzīvnieku labturības noteikumiem (OV 2004, L 165, 1. lpp., kļūdu labojums – OV 2004, L 191, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Regula Nr. 882/2004”).

3. Šī lieta sniedz Tiesai iespēju precizēt tās judikatūru attiecībā uz kritērijiem, kas tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikšanas nolūkā ļauj noteikt, vai uzņēmējs “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 uzņēmējiem, kā, piemēram, saistībā ar pārtikas aprites tiesību aktiem, ir nozīme *vispārīgajā nodokļu* vērtējumā par to, vai uzņēmējs 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 attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm 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 rēķins, kas sagatavots 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 piegādēm 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 īpašos 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 viņš saņēmis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru viņš atbildīgs 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:

“Dalībvalstis 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 rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

B. Regula Nr. 178/2002

9. Regulas Nr. 178/2002 28. un 29. apsvērums 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 mērķtiecīgi un precīzi izņemt produktus no tirgus vai sniegt informāciju patērētājiem vai amatpersonām, kas veic kontroli, tādējādi izvairoties no vēl plašākiem un nepamatotiem traucējumiem gadījumos, kad ir apdraudēts pārtikas nekaitīgums.

(29) Jāpanāk, lai pārtikas vai barības apriti uzņēmums, arī importētājs, būtu spējīgs identificēt vismaz uzņēmumu, no kura ir piegādāta pārtika, barība, dzīvnieks vai viela, ko var pievienot pārtikai vai barībai, lai nodrošinātu, ka, veicot izmeklēšanu, visos posmos ir iespējama izsekojamība.”

10. Regulas Nr. 178/2002 3. pantā ir paredzēts:

“[..]

2. “pārtikas uzņēmums” ir jebkurš uzņēmums, kas nes peļņu vai ne, publisks vai privāts, kas saistīts ar jebkuru pārtikas ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmu;

3. “uzņēmējs, kas iesaistīts pārtikas apritē”, ir ikviena fiziska vai juridiska persona, kura atbildīga par to, lai tiktu nodrošināts, ka viņa/viņas kontrolē esošais pārtikas uzņēmums izpilda pārtikas aprites tiesību aktu prasības;

[..]

15. “izsekojamība” ir spēja visos ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos izsekot un atrast jebkuru pārtiku, barību, produktīvo dzīvnieku vai vielu, ko paredzēts vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai;

16. “ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmi” ir visi posmi, tostarp imports, no pārtikas primārās ražošanas, to ieskaitot, līdz tās uzglabāšanai, pārvadāšanai, pārdošanai vai piegādei galapatērētājam, tās ieskaitot, un attiecīgā gadījumā barības importēšana, ražošana, izgatavošana, uzglabāšana, pārvadāšana, izplatīšana, pārdošana un piegāde;

[..].”

11. Regulas Nr. 178/2002 18. pantā ir paredzēts:

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

2. Uzņēmēji, kas iesaistīti pārtikas un barības aprītē, spēj identificēt jebkuru personu, kas tām piegādājusi pārtiku, barību, produktīvu dzīvnieku vai jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai.

Tādēļ minēto uzņēmēju rīcībā ir sistēmas un procedūras, kas dod iespēju pēc pieprasījuma darīt attiecīgo informāciju zināmu kompetentajām iestādēm.

3. Pārtikas un barības aprītē iesaistītu uzņēmēju rīcībā ir sistēmas un procedūras, ar ko identificē citus uzņēmumus, kam ir piegādāti minēto uzņēmēju produkti. Attiecīgo informāciju pēc pieprasījuma dara zināmu kompetentajām iestādēm.

4. Pārtiku vai barību, ko laiž tirgū vai ko varētu laist tirgū Kopienā, pienācīgi marķē vai identificē, lai atvieglotu tās izsekojamību, izmantojot atbilstīgus dokumentus vai informāciju saskaņā ar attiecīgām konkrētāku noteikumu prasībām.

5. Noteikumus šā panta prasību piemērošanai attiecībā uz konkrētām nozarēm var pieņemt saskaņā ar 58. panta 2. punktā noteikto procedūru.”

C. Regula Nr. 852/2004

12. Regulas Nr. 852/2004 6. pants (“Oficiālā kontrole, reģistrācija un apstiprināšana”) ir formulēts šādi:

“1. Pārtikas aprītē iesaistītie tirgus dalībnieki sadarbojas ar kompetentajām iestādēm saskaņā ar citiem attiecīgiem Kopienas tiesību aktiem vai, ja tādu nav, ar valsts tiesību aktiem.

2. Jo īpaši ikviens pārtikas aprītē iesaistītais tirgus dalībnieks paziņo kompetentām iestādēm to noteiktā veidā par pārziņā esošiem uzņēmumiem, kas darbojas kādā no pārtikas ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmiem, lai reģistrētu minētos uzņēmumus.

[..]”

D. Regula Nr. 882/2004

13. Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punktā ir paredzēts:

“a) Kompetentās iestādes paredz procedūras, kas dzīvnieku barības un pārtikas aprītē iesaistītajiem uzņēmējiem jāievēro, piesakot uzņēmumus reģistrēšanai saskaņā ar Regulu (EK) Nr. 852/2004, Direktīvu 95/69/EK vai paredzamo regulu par dzīvnieku barības higiēnu;

b) tās izstrādā un pastāvīgi aktualizē reģistrēto dzīvnieku barības un pārtikas aprītē iesaistīto uzņēmēju sarakstu. Ja šāds saraksts jau ir izveidots citiem mērķiem, tad to var izmantot arī šīs regulas vajadzībām.”

III. Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

14. SIA “Altic” (turpmāk tekstā – “atbildētāja”) 2011. gada jūlijā un augustā no SIA “Sakorex” un 2011. gada oktobrī no SIA “Ulmar” iegādājās rapša sēklu. Tā tika attiecīgi pieņemta un uzglabāta SIA “Vendo” noliktavā (elevatorā). Par minētajiem darījumiem atbildētāja atskaitīja PVN priekšnodokli.

15. Valsts ieņēmumu dienesta (Latvija) (turpmāk tekstā – “VID”) veiktajā auditā 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 šī administratīvā akta atcelšanu. Valsts pirmās un otrās instances tiesas pieņēma tai labvēlīgus nolēmumus. It īpaši Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) tostarp atzina, ka lietā netiek apšaubīts fakts, ka attiecīgā prece tika saņemta elevatorā SIA “Vendo” pavaddokumentos norādītajos datumos un daudzumā. No lietas materiāliem un atbildētājas sniegtajiem paskaidrojumiem turklāt ir gūta pārlicība, ka tā ir rīkojusies labticīgi. Tāpat darījumu raksturs neprasija pārliecināties par darījumu partneru spēju sniegt pakalpojumus, jo preču piegādi veica pārdevējs uz līgumā norādīto preču piegādes vietu. Kā izriet no noslēgtā līguma starp atbildētāju un SIA “Vendo”, atbildību 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 pārliecinātos par darījumu partneru spēju veikt preču piegādi. Līdz ar to Administratīvā 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 iesniedzējtiesa. VID apgalvo, ka Administratīvā apgabaltiesa ir izdarījusi kļūdainu secinājumu, ka normatīvajos aktos nav prasības noskaidrot iegādātās preces izcelsmi. Saskaņā ar Regulā Nr. 178/2002 noteikto uzņēmējiem, kas iesaistīti pārtikas un barības aprītē, ir jāspēj identificēt jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai un barībai. Tādēļ minēto uzņēmēju rīcībā ir jābūt sistēmām un procedūrām, kas dod iespēju pēc 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 nepārbaudīja 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 iepirktās 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 aprītē iesaistītajiem uzņēmējiem.

19. Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus 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 preču aprītē, ņemot vērā Regulas Nr. 178/2002 mērķi nodrošināt pārtikas nekaitīgumu, kas tostarp tiek īstenots, nodrošinot pārtikas izsekojamību, nav izrādījis lielāku rūpību, kas pārsniedz parasto darījumu veikšanas praksi, darījumu partnera izvēlē, 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 aprītē iesaistītā uzņēmuma reģistrāciju, interpretējot to kopsakarā ar [PVN direktīvas] 168. panta a) punktu, uzliek uzņēmuma darījuma partnerim pienākumu pārbaudīt reģistrācijas faktu, un vai šāдай 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 apsvērumus 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 apsvērumiem (A daļa) es izklāstīšu judikatūru par rūpību, 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 pievērsīšos otram jautājumam, kurā būtībā tiek lūgts noteikt, vai tam, ka nav pārbaudīts, vai darījumu partneri ir izpildījuši savu reģistrēšanās 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 apsvērumi

22. Šajā lietā runa ir tikai par to, vai nodokļu maksātājam būtu jāliedz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tādēļ, ka tas šķietami nav bijis rūpīgs, kas tiek izvērtēts, pamatojoties uz tā rīcību saistībā ar pienākumiem, kas tam un tā darījumu partneriem ir noteikti ar nodokļiem nesaistītos nozares noteikumus. Tādēļ tiek pieņemts, ka pārējie 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 atbildētājas 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 sēklas bija paredzētas realizācijai degvielas ražošanā. Atbildētājas un abu tās darījumu partneru noslēgtajos līgumos 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 arī atbildētājai) ir piemērojami Regulā Nr. 178/2002 noteiktie pienākumi.

B. Judikatūra saistībā ar krāpšanu un tiesībām atskaitīt PVN

26. Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi tiesību uz nodokļa atskaitīšanu nozīmi. Tās ir raksturotas kā “PVN kopējās sistēmas pamatprincips”⁶ un “neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa”, un tās principā nevar tikt ierobežotas⁷. Tām ir īpaši svarīga nozīme PVN sistēmas neitralitātei, jo to mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju 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 PVN⁸.

27. Tas arī izskaidro, kādēļ tiesības uz nodokļa atskaitīšanu 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 veiktā darījuma, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā⁹.

28. Tomēr saskaņā ar valsts iestāžu vispārīgo pienākumu novērst un apkarot krāpšanu PVN jomā šīs iestādes var liegt izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (un rezultātā tiesības uz atmaksu), ja, pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem, ir pierādīts, ka šīs tiesības tiek izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi¹⁰.

29. Tas tā ir ne tikai tad, ja krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis pats nodokļu maksātājs, bet arī tad, ja nodokļu maksātājs “zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā”¹¹. Šādos apstākļos nodokļu maksātājs tiek uzskatīts “par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas”¹². Faktiski šādā situācijā nodokļu maksātājs palīdz krāpšanas veicējiem un kļūst par līdzdalībnieku krāpšanā¹³.

30. Tomēr tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums joprojām ir izņēmums no principiālajām un patiesi būtiskajām tiesībām 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 tiesību uz atskaitīšanu pamatošanai, bija saistīts ar piegādātāja vai cita piegādes ķēdē 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 pārņemšanu uz nodokļu maksātājiem¹⁵. Patiešām, pašām nodokļu iestādēm, konstatējot rēķina izsniedzēja pieļautu krāpšanu vai pārkāpumus, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir saistīts ar krāpšanu. Tas ir jādara, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem un “neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums”¹⁶.

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, *PPIUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 45. un 46. punkts un tajos minētā judikatūra).

10 Spriedumi, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 55. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts).

11 Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

13 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 57. punkts).

14 Spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében un Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 49. punkts).

15 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 31. janvāris, *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 tajā minētā judikatūra).

16 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPIUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

32. Tiesa ir arī precizējusi, ka nodokļu iestādes nevar vispārīgi prasīt nodokļu maksātājam pārliecināties, ka ar attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem saistītā rēķina izsniedzējs ir izpildījis savus PVN deklarēšanas un maksāšanas, kā arī dokumentu saglabāšanas pienākumus¹⁷. Līdzīgi Tiesa ir secinājusi, ka nodokļu iestādes nevar pieprasīt nodokļu maksātājam iesniegt dokumentus, kas apliecinātu, ka piegādātājs ir izpildījis pats savas Savienības tiesībās paredzētās nozares saistības¹⁸.

33. Izšķirošais faktors ir nodokļu maksātāju rūpība. Tas tā ir tādēļ, ka “uzņēmējiem, 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 priekšnodokli samaksāto PVN”¹⁹.

34. Pieprasītais rūpības 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 apstākļiem²⁰. Būtībā īpašais faktiskais konteksts var būt tāds, ka no nodokļu maksātāja var tikt pieprasīts augsts rūpības līmenis (piemēram, saistībā ar preču vērtību iegādes kontekstā)²¹. Ja pastāv norādes, kas dod pamatu aizdomām par pārkāpumiem vai krāpšanu, un atkarībā no konkrētajiem apstākļiem uzņēmējiem var būt pienākums noskaidrot informāciju par saviem darījumu partneriem, lai pārliecinātos par to uzticamību²².

³⁵. Šeit tomēr ir jāmin divi apstākļi. Pirmkārt, tas, ka rūpības 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 rūpības 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 rēķina 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 dokumenti²³.

36. Rezumējot – tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir atsakāmas tikai tad, ja kompetentās 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 rēķina 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 aprītē iesaistīts uzņēmums, zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, lai varētu atteikt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir izpildīts Regulas Nr. 178/2002 18. pantā paredzētais izsekojamības pienākums.

17 Spriedumi, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 61. punkts), un 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 61. punkts).

18 2013. gada 18. jūlija spriedums *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 42. punkts) par to, kāda nozīme tiesību uz nodokļa atskaitīšanu nolūkā ir tam, ka nav iesniegti rēķina izsniedzēja iesniegtie dokumenti, kurā norādītas to lopu krotālījas, uz kuriem ir attiecināma identifikācijas un reģistrācijas sistēma, kas izveidota ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 1760/2000 (2000. gada 17. jūlijs), ar ko izveido liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un paredz liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķēšanu, kā arī atceļ Padomes Regulu (EK) Nr. 820/97 (OV 2000, L 204, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (2006. gada 20. novembris) (OV 2006, L 363, 1. lpp.).

19 Spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 59. punkts).

21 Spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453, 74. punkts).

22 Spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts).

23 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPLIH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

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 priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu. Citiem vārdiem sakot, iespējamā 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 plašāks juridiskais pienākums identificēt tā darījumu partnerus, šādu nozares tiesību aktos noteikto 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 tā veiktie darījumi nav saistīti ar kāda no tā 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 tā piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, vairāki apstākļi norādot, ka tai bija par to jāzina. Atbildētāja neesot sazinājusies ar saviem darījumu partneriem. Drīzāk pēdējie minētie esot sazinājušies ar atbildētāju, atbildot uz plašsaziņas līdzekļos 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 vispārīgs pienākums pārbaudīt darījumu partnerus nepastāv, pārtikas aprites nozarē situācija ir citāda. Latvijas valdība norāda, ka Regulā Nr. 178/2002 paredzētā izsekojamības pienākuma rezultātā pārtikas aprītē iesaistītajiem uzņēmumiem ir pienākums veikt padziļinātas savu darījumu partneru pārbaudes. Turklāt, norādot, ka attiecīgās sēklas bija paredzētas degvielas ražošanai, atbildētāja ir parādījusi, ka tā zināja par pārtikas nozarē piemērojamajām augstākām prasībām un bija mēģinājusi tās apiet. Tiesas sēdē Latvijas valdība sīkāk paskaidroja, ka, tāsprāt, Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā paredzētais izsekojamības pienākums ietver pienākumu pārliecināties par to, ka darījumu partneri ir attiecīgi reģistrēti Pārtikas un veterinārajā dienestā.

41. Spānijas valdība norāda, ka atbildētāja nav izpildījusi pienākumu identificēt rapša sēklas piegādājušos uzņēmumus. Šis pienākums izrietot no Regulas Nr. 178/2002 18. panta. Piegādātāju nenorādīšanai esot bijušas divu veidu sekas, – pārtikas nekaitīguma apdraudējums un tas, ka atbildētāja neuzzināja par tās piegādātāju fiktīvo raksturu un krāpšanu PVN ķēdē. Šim nodokļu maksātāja izpildāmo materiālo prasību, lai arī tām nav nodokļu rakstura, pārkāpumam esot bijusi negatīva ietekme uz maksājamā PVN iekasēšanu.

42. Es nevaru tam piekrist nedz no *strukturālā* aspekta (proti, ka iespējamās nozares tiesību aktos noteikto pienākumu neizpildes neizbēgamas sekas būtu tiesību atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN liegšana), nedz arī no *īpašā* pienākuma aspekta, kas esot ietverts Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā. Šajā daļā es izskaidrošu, kādēļ abu šo valdību ierosinātā nostāja ir strukturāli kļūdaina. Nākamajā daļā es izskaidrošu, kādēļ es uzskatu, ka šo valdību veiktā Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā ietvertā īpašā pienākuma tvēruma interpretācija arī ir problemātiska.

43. Uzsākot šo vispārīgo diskusiju, ir jānorāda, ka Tiesas judikatūrā pastāvīgi ir apstiprināts, ka nodokļu neitralitātes princips liedz nošķirt likumīgus un nelikumīgus darījumus PVN nolūkā, jo tas, ka attiecīgās darbības ir nelikumīgas, nemaina to ekonomisko raksturu²⁴. Šis secinājums ir piemērojams darbībām, kas pašas ir nelikumīgas, kā arī tad, ja starp piegādātājam precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem un

²⁴ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 1999. gada 29. jūnijs, *Coffeeshop 'Siberië'* (C-158/98, EU:C:1999:334, 21. un 22. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

nelikumīgo darbību pastāv cieša saistība. Tā, piemēram, spriedumā *Coffeeshop ‘Siberië’*²⁵ Tiesa secināja, ka galdiņa iznomāšana trešai personai marihuānas pārdošanai “coffeeshop” Amsterdamā ietilpst PVN noteikumu piemērošanas jomā, pat ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem šī darbība ir pielīdzināma līdzdalībai ar vieglo narkotiku izplatīšanu saistītā noziedzīgā nodarījumā.

44. *A fortiori* šīs lietas apstākļos tas, ka (tā priekšmeta ziņā acīmredzami likumīgs) darījums ir veikts kontekstā, kad tiek apgalvots, ka nav izpildīti viens vai vairāki no nozarē pastāvošajiem juridiskajiem pienākumiem, ir vēl jo mazāk saistāms ar jebkādam nelikumībām, un tādējādi tam PVN nolūkā no ekonomiskā viedokļa nav nozīmes. Tādēļ nav nekādu šaubu, ka attiecīgais darījums ietilpst PVN noteikumu, tostarp tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, tvērumā.

45. Ir vismaz trīs principiāli argumenti, kādēļ Latvijas un Spānijas valdību interpretācija vispārīgi nevar tikt akceptēta, – likumības prasība, atšķirības katras no šīm sistēmām loģikā un mērķos un jautājums par sankciju (iespējamo kumulāciju).

46. Pirmkārt, nedz Savienības, nedz acīmredzami valsts tiesībās gluži vienkārši nav *juridiskā pamata* (dažādu) nozares prasību automātiskai ietveršanai vispārējā PVN režīmā. Saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu, lai varētu izmantot atskaitīšanas tiesības, ir jābūt rēķinam, un saskaņā ar šīs direktīvas 220. panta 1. punktu šādam rēķinam ir jābūt izsniegtam par jebkurām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodokļu maksātājs veicis citam nodokļu maksātājam. PVN direktīvas 226. pantā ir (izsmēloši) uzskaitīti dati, kam ir jābūt norādītiem rēķinā, kuru starpā ir minēts nodokļu maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese. Pienākums rēķinā ietvert šos datus ir tā izsniedzējam, un tas ir uzskatāms par vienu no formālajām prasībām rēķinu derīgumam.

47. No tiesas sēdē sniegtajiem atbildētājas apsvērumiem izriet, ka šajā lietā šīs prasības ir tikušas pienācīgi izpildītas un ka atbildētāja turklāt ir pārliecinājusies par tās piegādātāju reģistrāciju PVN reģistrā.

48. Papildus šim skaidri paredzētajam pienākumam PVN jomā saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var noteikt citus pienākumus, kas nav paredzēti šajā direktīvā un ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, ar noteikumu, ka šādi pienākumi neietver citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus, un tikai tad, ja šādi pienākumi nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu izvirzītos mērķus²⁶.

49. Neatkarīgi no tā, vai ar pārtikas aprītē iesaistīto uzņēmēju izsekojamību saistītie papildu pienākumi faktiski būtu saderīgi ar PVN direktīvas 273. pantu, no Latvijas valdības atbildēm uz tiesas sēdē uzdotajiem Tiesas jautājumiem ir redzams, ka valsts tiesību aktos šādi papildu pienākumi faktiski nav paredzēti.

50. Tādējādi ierosinātais, šķiet, ir tikai “radoša interpretācija”, kas nav balstīta uz tiešu valsts vai attiecīgi Savienības tiesībās paredzētu juridisko pamatu. Runājot par īpašajām un tiešajām prasībām, kas izriet no Savienības tiesībām, pie jautājuma par to, kas tieši ir prasīts Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā, es atgriezīšos nākamajā daļā²⁷.

51. Otrkārt, ir visai skaidrs, ka abiem šiem režīmiem, proti, vispārējai PVN sistēmai, no vienas puses, un dažādajiem pārtikas aprīti iekšējā tirgū regulējošajiem instrumentiem, no otras puses, ir atšķirīgs *mērķis* un regulatīvā loģika. Ar vienu nav domāts pastiprināt otru. Tas izpaužas arī jautājumā par sankcijām par vienu no šiem instrumentiem neievērošanu, kas arī ir atsevišķas.

25 Spriedums, 1999. gada 29. jūnijs (C-158/98, EU:C:1999:334).

26 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 49. un 50. punkts un tajos minētā judikatūra).

27 Šo secinājumu 60.–63. punkts.

52. Treškārt, abu iepriekš minēto aspektu krustpunktā ir ne tikai jautājums par iespējamo *sankciju* atteikuma atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN veidā bez pienācīga juridiskā pamata, bet arī faktiskais no vairākiem režīmiem izrietošu sankciju kumulatīvas piemērošanas risks. Proti, ar Latvijas un Spānijas valdību ierosināto interpretāciju atteikums piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiktu pārveidots papildu sodā, kas ir saistīts ar pārkāpumu, ko nodokļu maksātājs izdarījis cita regulējuma jomā²⁸. Regulā Nr. 178/2002 paredzēto pienākumu neizpilde jau ietver īpašas sekas, kā tas acīmredzami izriet no šīs regulas 17. panta 2. punkta, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir jāizstrādā noteikumi par sankcijām, kas piemērojamas par pārtikas un barības aprites tiesību aktu pārkāpšanu.

53. Turklāt pastāv *sistēmisks* arguments, kas, manuprāt, neļauj akceptēt Latvijas un Spānijas valdību izvirzītos argumentus. Vai tiesībām uz PVN atskaitīšanu būtu jābūt atkarīgām no nozares regulējuma esamības un tā satura, un ar PVN nesaistītiem īpašiem pienākumiem? Vai automātiski *de facto* būtu piemērojami atšķirīgi rūpības apjoma kritēriji atkarībā no tā, kas atbilstoši katram līgumam tiek pārdots? Vai tad būtu iespējams, ka atsevišķās nozarēs prasības varētu būt vēl zemākas nekā PVN direktīvā paredzētās?

54. Šādas pieejas sistēmiskās sekas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu faktiski padarītu par daudzšķautņainām tiesībām (*à géométrie variable*), jo šo tiesību pastāvēšanas 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 ļaunprātīgas vai krāpnieciskas rīcības dēļ ir tikai sekas konstatējumam, ka krāpšanas vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā faktiski nav izpildīti objektīvie nosacījumi, kas nepieciešami, lai varētu saņemt vēlamo priekšrocību, un ka tādēļ šādam atteikumam nav vajadzīgs īpašs juridiskais pamats”²⁹. Atbildot uz šo argumentu, ir pietiekami norādīt, ka minētā judikatūra ir saistīta ar noteikumos nodokļu jomā ietvertiem objektīviem nosacījumiem, nevis ar legislatīviem 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 tiesībām atskaitīt PVN. Izteiciens “zināja vai bija jāzina” Tiesas judikatūrā tiek izmantots, lai noteiktu vispārīgu rūpības standartu PVN kontekstā. Tas tāda pienākuma neizpildi, kas nodokļu maksātājam noteikts jebkādā regulatīvajā instrumentā, neļauj pielīdzināt prasītā rūpības pienākuma neizpildei PVN nolūkā.

2. Iespējami vērā ņemamais apstākļi

57. Tomēr konkrētajai nozarei, kurā nodokļu maksātājs darbojas, un tam piemērojamajiem nozares tiesību aktos noteiktajiem pienākumiem var būt nozīme, pienācīgi ņemot vērā visus atbilstošos īpašos 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 aprites 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 aprites ķēdi saistītajos darījumos ir nepieciešams īpaši augsts rūpības līmenis.

²⁸ *Argumentum ad absurdum* – patiešām, kādēļ apstāties šeit? Vai varbūtējs rūpības trūkums, ko uzņēmums pieļāvis kādā tā darbības nozarē vai jomā (pārtikas aprīte), nevarētu būt iemesls jautājumam arī par to, vai šis uzņēmums ir rīkojies kā “rūpīgs uzņēmējs” saistībā ar citiem režīmiem, kas skar valsts vai pat privātus līdzekļus?

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

59. Tieši šajā kontekstā valsts iestādes apvienojumā ar citiem atbilstošiem elementiem varētu balstīties uz nodokļu maksātāja rīcību saistībā ar īpašajiem pienākumiem, kas ir raksturīgi tā regulējuma kontekstam, kurā minētā persona veic tās saimniecisko darbību.

60. Paturot to prātā, man vēl joprojām nav īsti skaidrs, kā šāds vispārīgs apgalvojums varētu palīdzēt valsts nodokļu iestādei tādā gadījumā kā šī lieta, un tas tā ir diezgan vienkārša iemesla dēļ, – manuprāt, konkrētais Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā paredzētā izsekojamības pienākuma tvērums ir šaurāks nekā Latvijas valdības norādītais.

61. Regulas Nr. 178/2002 18. pants un tajā noteiktais izsekojamības pienākums tika ieviests, “lai būtu iespējams mērķtiecīgi un precīzi izņemt produktus no tirgus vai sniegt informāciju patērētājiem vai amatpersonām, kas veic kontroli, tādējādi izvairoties no vēl plašākiem un nepamatotiem traucējumiem gadījumos, kad ir apdraudēts pārtikas nekaitīgums”³⁰. Šim nolūkam 18. panta 2. punktā ir noteikts pienākums uzņēmējiem, kas iesaistīti pārtikas un barības aprītē, spēt identificēt *jebkuru personu*, kas tām *piegādājusi* pārtiku, barību, produktīvu dzīvnieku vai jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai. Tādēļ šajā tiesību normā ir noteikts, ka minēto uzņēmēju rīcībā ir jābūt sistēmām un procedūrām, kas dod iespēju pēc pieprasījuma darīt attiecīgo informāciju zināmu kompetentajām iestādēm.

62. Tomēr, kā pareizi norādījusi iesniedzējtiesa, Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā noteiktais identifikācijas pienākums nav izvērstš plašāk. Šajā tiesību normā nav norādīts, kā ir nodrošināma izsekojamība. Tajā nav norādīts, kādas darbības ir jāveic uzņēmējiem vai kāda informācija ir jāpārbauda.

63. Līdz ar to šī pienākuma tvērums ir interpretējams burtiski, – pienākums identificēt *jebkuru personu*, kas tām veikusi *piegādi*, manā izpratnē nozīmē pienākumu pēc pieprasījuma spēt identificēt individuālo tiešo piegādātāju, no kura uzņēmējs ir iegādājies pārtikas produktus. Ne vairāk, ne mazāk. Spēja identificēt parasti ir saistāma ar šīs personas vārdu vai nosaukumu un adresi³¹. Papildus tam noteikti nevar apgalvot, ka Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā ir noteikts sistēmisks pienākums pārbaudīt konkrēto reģistrācijas faktu kompetentajās iestādēs.

64. Šāda Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā noteiktā izsekojamības pienākuma, kas tiek izprasts kā pienākums identificēt tiešo piegādātāju pēc vārda vai nosaukuma un adreses, neizpilde patiešām tad varētu tikt ņemta vērā kā viens no atbilstošajiem elementiem, vispārīgi novērtējot rūpību, kas tiek prasīta no nodokļu maksātāja³².

65. Ir tiesa, ka informācija, kas rēķina izsniedzējam ir jāietver rēķinā PVN nolūkā, atbilst, ciktāl ir runa par vārdu vai nosaukumu un adresi, pamatelementiem, kas, lai identificētu tiešo piegādātāju pārtikas aprītē, ir jāpārbauda atbilstoši Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā paredzētajam izsekojamības pienākumam.

66. Tomēr, ņemot vērā šo secinājumu iepriekšējā daļā izklāstītos apsvērumus, ir jāuzsver, ka šī atbilstība neļauj savstarpēji apvienot šos divus pienākumu veidus.

³⁰ Regulas Nr. 178/2002 28. apsvērums.

³¹ Šo interpretāciju apstiprina Eiropas Komisijas Pārtikas aprites un dzīvnieku veselības pastāvīgās komitejas pieņemtās Vadlinijas saistībā ar Regulas Nr. 178/2002 par pārtikas aprites tiesību aktu vispārīgiem principiem un prasībām, 11., 12., 14., 17., 18., 19. un 20. panta īstenošanu. Runājot par 18. pantu, šajās vadlinijās ir norādīts, ka pārtikas aprītē iesaistīto uzņēmēju rīcībā ir jābūt sistēmai, kas ļauj tiem identificēt tiešo(-os) produktu piegādātāju(-us) un tiešo(-os) klientu(-us), kam piegādāti produkti. Saistībā ar saglabājamo informāciju Vadlinijās ir norādīts piegādātāja vārds vai nosaukums un adrese.

³² Un otrādi – stingrākajiem ar izsekojamību saistītajiem pienākumiem, kuri ir ietverti Komisijas Īstenošanas regulā (ES) Nr. 931/2011 (2011. gada 19. septembris) par izsekojamības prasībām, kas ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 178/2002 noteiktas dzīvnieku izcelsmes pārtikai (OV 2011, L 242, 2. lpp.), un kuri ietver pienākumu norādīt arī produktu īpašnieku, nevar būt nozīme, novērtējot, vai nodokļu maksātājs šajā lietā ir rīkojies ar nepieciešamo rūpību, jo šie pienākumi ir attiecināmi tikai uz dzīvnieku izcelsmes pārtikas produktiem.

67. Noslēgumā – dažos gadījumos var būt iespējams apgalvot, ka rūpīgam pārtikas aprītē iesaistītam uzņēmējam būtu bijis jāveic papildu pārbaudes, lai identificētu tā darījumu partneri nolūkā izpildīt izsekojamības prasību, un tādēļ šo pārbaudi neveikšana varētu tikt ņemta vērā kā viens no elementiem, kas kopā ar citiem konstatētajiem faktiem, iespējams, varētu likt secināt, ka minētais uzņēmējs zināja vai tam bija jāzina par krāpšanu PVN jomā. Tomēr citos apstākļos, it īpaši, ja nav citu faktisko norāžu, šādam secinājumam būtu tikai ierobežota vai nebūtu vispār nekādas vērtības, – izsekojamības pienākumam pašam par sevi ir maza saistība ar krāpšanu PVN jomā. Krāpšanu PVN jomā var veikt arī uzņēmums, kurš pienācīgi ir izpildījis visas izsekojamības prasības. Un otrādi – pat uzņēmums, kurš konkrētajā gadījumā kaut kāda iemesla dēļ nav izpildījis noteiktas izsekojamības prasības, no PVN viedokļa tāpat var būt likumīga un leģitīma darījuma dalībnieks.

68. No tā izriet, ka tāda rūpības limeņa nenodrošināšanai, kāds tiek prasīts atbilstoši Regulā Nr. 178/2002 noteiktajam izsekojamības pienākumam, saistībā ar tiesību uz PVN atskaitīšanu liegšanu var būt nozīme tikai tad, ja, ņemot vērā konkrētos apstākļus, tas ir viens no objektīviem apstākļiem, kas norāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, neraugoties uz attiecīgā darījuma atbilstību objektīvajiem “preču piegādes” kritērijiem, tas ir piedalījies darījumā, kas bijis saistīts ar krāpniecisku izvairīšanos no PVN nomaksas³³.

3. Starpsecinājumi

69. No iepriekš minētā, manuprāt, izriet, ka Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā paredzētā izsekojamības pienākuma neizpilde automātiski un kā vienīgais izšķirošais kritērijs nav pamats secināt, ka nodokļu maksātājam “bija jāzina”, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā.

70. Tādēļ es ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt tādējādi, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts liedz valsts iestādēm atteikt PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, pamatojoties tikai uz to, ka pārtikas aprītē iesaistītais nodokļu maksātājs nav veicis sava darījumu partnera pārbaudi atbilstoši Regulas Nr. 178/2002 18. pantā noteiktajam izsekojamības pienākumam. Šajā tiesību normā noteikto pienākumu neizpilde kopā ar citiem konkrētajā lietā atbilstošajiem apstākļiem var tikt ņemta vērā vispārīgajā vērtējumā, kas iesniedzējtiesai jāveic, lai novērtētu nodokļu maksātāja rūpību.

D. Otrais jautājums – vai pastāv pienākums pārbaudīt reģistrācijas faktu?

71. Uzdotot otro jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Regulas Nr. 852/2004 6. pantā un Regulas Nr. 882/2004 31. pantā pārtikas aprītē iesaistītā uzņēmuma darījumu partnerim ir noteikts pienākums pārbaudīt šī uzņēmuma pienācīgas reģistrācijas faktu. Iesniedzējtiesa arī vēlas 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 uzņēmējiem 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 jāpārlicinās par savu darījumu partneru reģistrāciju konkrētos valsts reģistros, kas izveidoti pārtikas nekaitīguma jomā. Komisija piekrīt iesniedzējtiesas paustajam viedoklim, ka reģistrācijas fakta neesamība automātiski neļauj secināt, ka saimnieciskā darbība ir fiktīva vai ka darījums nav ticis noslēgts ar iesniegtajos dokumentos norādīto personu. Pārlicināšanās par darījumu

³³ Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 59. punkts).

partnera pienācīgu reģistrāciju nesniedzot nekādu garantiju tam, ka darījums nav krāpniecisks, jo ar krāpniecību nenodarbojas vienīgi fiktīvi uzņēmumi. Tomēr, ja nodokļu maksātājs ir izvēlējies iesaistīties ligumattiecībās 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 minētā reģistra pārbaudes (apšaubāmo) lietderību, lai novērstu vai identificētu krāpšanu³⁴, 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 aprites nozares reģistrā. Tomēr un papildus tam, ka pārliecināšanās 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 aprītē iesaistītais tirgus dalībnieks paziņo kompetentām iestādēm to noteiktā veidā par tā pārziņā 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 oficiālajām pārbaudēm, kas valsts iestādēm ir jāveic, lai pārliecinātos par atbilstību pārtikas aprites tiesību aktiem. Šīs regulas 31. pantā ir noteikti pienākumi vienīgi *valsts iestādēm* saistībā ar reģistrācijas procedūrām, kas ir jānosaka pārtikas un dzīvnieku barības aprītē iesaistītajiem uzņēmējiem.

78. Turklāt, kā norādīts šo secinājumu C daļā, pienākums pārliecināties, ka darījumu partneri ir izpildījuši to reģistrēšanās pienākumus, kā tas ir prasīts īpašajos pārtikas 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 iekļauts īpašajos nozaru regulējumos pārtikas aprites tiesību aktu jomā. Līdz ar to, pretēji 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 atkārtot, ka Tiesas judikatūrā ir skaidri norādīts, ka rūpības pienākums un rūpības līmenis, kāds tiek sagaidīts no uzņēmējiem, 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 rēķinu izsniedzēji izpilda šos pienākumus. Būtībā, kad valsts nodokļu iestādes, konstatējot piegādātāja izdarītus pārkāpumus, vēlas pierādīt, ka rēķina saņēmējs zināja vai tam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, tās nevar prasīt rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, par kurām tas nav atbildīgs³⁵.

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

³⁴ Šo secinājumu 67. punktā ietvertā noslēguma piezīme saistībā ar izsekojamības prasību *a fortiori* ir piemērojama šajā gadījumā.

³⁵ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUIH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

82. Līdz ar to atbilstoši Regulas Nr. 852/2004 6. pantam un Regulas Nr. 882/2004 31. pantam pārtikas aprītē iesaistītam uzņēmumam netiek prasīts pārbaudīt tā darījumu partneru reģistrāciju attiecīgajā pārtikas aprites nozares reģistrā. *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. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz Augstākās tiesas (Latvija) jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts liedz valsts iestādēm atteikt PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, pamatojoties tikai uz to, ka pārtikas aprītē 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 rūpību.
- 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 aprītē iesaistītam uzņēmumam netiek prasīts pārbaudīt tā darījumu partneru reģistrāciju attiecīgajā pārtikas aprites nozares reģistrā. 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.