



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ANTONIJA MAIKLA KOLINSA  
[ANTHONY MICHAEL COLLINS]

SECINĀJUMI,  
sniegti 2023. gada 28. septembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-341/22**

***Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA***  
**pret**  
***Agenzia delle Entrate***

(*Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Nodokļa maksātājs – Sabiedrība, kas neveic darbību – Atspēkojama prezumpcija, kas balstīta uz ekonomisko darījumu vērtības īpatsvaru salīdzinājumā ar pamatlīdzekļiem – Atskaitīšanas tiesību ierobežojums – PVN neitralitātes princips – Samērīgums – Tiesiskā drošība – Tiesiskā palāvība

### I. Ievads

1. Vai Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>2</sup> (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) ļauj dalībvalstij ieviest tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru sabiedrību, kas reģistrēta kā nodokļa maksātāja, var uzskatīt par tādu, kas neveic darbību, tādējādi, ka, neskarot tās tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli no PVN, kas iekasēts par tās vēlāk veiktajiem darījumiem, ja šī sabiedrība trīs taksācijas gadus pēc kārtas nerasniedz minimālo ar PVN apliekamo darījumu līmeni, tā zaudē tiesības pārnest PVN kredītu uz nākamo taksācijas periodu, ja vien tā nevar pierādīt, ka objektīvu iemeslu dēļ tā nav varējusi sasniegt minēto līmeni?

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – angļu.

<sup>2</sup> OV 2006, L 347, 1. lpp.

## II. Valsts tiesības

2. Saskaņā ar 1994. gada 23. decembra *legge n 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica* (Likums Nr. 724/1994 par valsts finanšu racionalizēšanas pasākumiem; turpmāk tekstā – “Likums Nr. 724/1994”)<sup>3</sup> 30. pantu “Aizsegsabiedrības. Aktīvu vērtēšana”, redakcijā, kas piemērojama strīdam pamatlietā:

“1. Šī panta ietvaros, ja vien nav pierādījumu par pretējo, akciju sabiedrības, akciju komandītsabiedrības, sabiedrības ar ierobežotu atbildību, pilnsabiedrības un vienkāršas komandītsabiedrības, kā arī jebkura veida sabiedrības un subjektus, kas nav rezidenti, ar pastāvīgu nodibinājumu valsts teritorijā uzskata par tādiem, kas neveic darbību, ja ieņēmumu, krājumu pieauguma un ienākumu kopsumma, izņemot ārkārtas ienākumus, ko vajadzības gadījumā apliecina peļņas vai zaudējumu aprēķins, ir mazāka par summu, kas iegūta, piemērojot šādus procentus:

[..]

c) 15 % no pārējo pamatlīdzekļu vērtības, ieskaitot līzingu līgumus.

[..]

4. Sabiedrībām un subjektiem, kas neveic darbību, kredīta pārpalikums, kas izriet no pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām iesniegtās deklarācijas, nav atmaksājams, nav ieskaitāms [..] vai nododams [..]. Ja trīs secīgu taksācijas periodu laikā sabiedrība vai subjekts, kas neveic darbību, neveic ar PVN apliekamus darījumus par summu, kas nav mazāka par to, kura iegūta, piemērojot 1. punktā minētās procentu likmes, kredīta pārpalikums nav pārnesams tālāk, lai ieskaitītu maksājamo PVN par turpmākajiem taksācijas periodiem.

4.a Ja pastāv objektīvas situācijas, kuru dēļ nav bijis iespējams gūt peļņu, krājumu un ieņēmumu pieaugumu, kā arī ienākumus, kas noteikti saskaņā ar šo pantu, vai kuras nav ļāvušas veikt 4. punktā minētos ar PVN apliekamos darījumus, attiecīgā sabiedrība var pieprasīt nepiemērot atbilstošās tiesību normas cīņas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas jomā [..].

[..]”

## III. Pamatinformācija par strīdu pamatlietā, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

3. Lai pārdotu savu Kampānijā (Itālija) ražoto vīnu, kopš 1996. gada *Vigna Ottieri s.r.l.* ieguldīja līdzekļus ražošanas telpās, iekārtās un preču zīmē. *Vigna Ottieri* 2005. gada decembrī savus materiālos un nemateriālos aktīvus par atlīdzību iznomāja *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA* (turpmāk tekstā – “*Feudi*”). Tolaik *Feudi* piederēja 22,7 % no *Vigna Ottieri*.

4. Komisija 2007. gadā sāka pārkāpuma procedūru pret Itāliju, apstrīdot Likuma Nr. 724/1994 30. panta saderību ar PVN direktīvu<sup>4</sup>. Pēc sarakstes Komisija 2010. gada septembrī pārkāpuma procedūru izbeidza.

<sup>3</sup> 1994. gada 30. decembra *Gazzetta Ufficiale* Nr. 304.

<sup>4</sup> Pārkāpuma procedūra Nr. 2007/4392.

5. Itālijas nodokļu administrācija 2010. gada decembrī nosūtīja paziņojumu par PVN piemērošanu *Vigna Ottieri*. Paziņojumā bija norādīts, ka *Vigna Ottieri* attiecībā uz 2008. taksācijas gadu ir uzskatāma par sabiedrību, kas neveic darbību, pamatojoties uz to, ka sabiedrības reģistrēto vēlāko ar PVN apliekamo darījumu vērtība bija mazāka par līmeni, zem kura sabiedrības tiek uzskatītas par tādām, kas neveic darbību, Likuma Nr. 724/1994 30. panta izpratnē<sup>5</sup>. Vienīgie ieņēmumi, ko *Vigna Ottieri* acīmredzami bija guvusi šajā taksācijas gadā, bija maksa, ko *Feudi* tai bija samaksājusi par tās preču zīmes izmantošanu, tās iekārtu nomu un dažus lietotu iekārtu pārdošanu. Piemērojot Likuma Nr. 724/1994 30. pantā noteikto līmeni, nodokļu administrācija šos ieņēmumus neņēma vērā, jo tā uzskatīja, ka *Vigna Ottieri* no *Feudi* saņemtā maksa bija saistīta ar uzņēmējdarbības daļas nodošanu un tādējādi neietilpa PVN piemērošanas jomā. Paziņojumā bija secināts arī, ka *Vigna Ottieri* vēlāk veikto darījumu vērtība trīs gadus pēc kārtas nebija sasniegusi piemērojamo līmeni. Tādējādi nodokļu administrācija noraidīja *Vigna Ottieri* lūgumu piešķirt PVN kredītu par 2009. gadu.

6. *Vigna Ottieri* iesniedza prasību, lai panāktu, ka paziņojums par nodokļa piemērošanu tiek atcelts. Tā apgalvoja, ka ieņēmumi, ko tā guvusi no savu aktīvu iznomāšanas, pārsniedza Likuma Nr. 724/1994 30. pantā noteikto līmeni. Turklāt tā apgalvoja, ka nav notikusi uzņēmējdarbības daļas nodošana, jo nodokļu administrācija nav pierādījusi, ka *Feudi* veica darbību, ko iepriekš bija veikusi *Vigna Ottieri*. *Commissione tributaria provinciale di Avellino* (Avellino provinces Nodokļu lietu tiesa, Itālija) 2012. gada aprīlī noraidīja *Vigna Ottieri* prasību par atcelšanu. *Vigna Ottieri* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.

7. *Feudi* 2012. gada septembrī pārņēma īpašumtiesības uz *Vigna Ottieri*.

8. *Commissione tributaria regionale della Campania* (Reģionālā nodokļu lietu tiesa, Kampānija, Itālija) 2013. gada oktobrī noraidīja *Vigna Ottieri* apelācijas sūdzību. Šī tiesa uzskatīja, ka sabiedrības, kas neveic darbību, bieži ļauj trešām personām, parasti saviem akcionāriem, izmantot savus aktīvus ar izdevīgiem nosacījumiem. Šādos apstākļos sabiedrības, kam pieder šie aktīvi, var uzskatīt par sabiedrībām, kas neveic darbību. Minētā tiesa nolēma arī, ka, iznomājot savus aktīvus *Feudi*, tostarp tiesības izmantot preču zīmi, *Vigna Ottieri* faktiski bija nodevusi daļu savas uzņēmējdarbības *Feudi*, tādējādi darījums neietilpst PVN piemērošanas jomā.

9. *Feudi* 2014. gada martā par šo nolēmumu iesniedza kasācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija). Šī sabiedrība apgalvoja, ka tiesības atskaitīt PVN var ierobežot tikai tajās situācijās, kas skaidri paredzētas Padomes Sestajā direktīvā<sup>6</sup>. Saskaņā ar minētās direktīvas 27. pantu Padome ar vienprātīgu lēmumu var atļaut valsts pasākumus, kas paredzēti, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Tā kā šādas atļaujas nebija, *Feudi* apgalvoja, ka Likuma Nr. 724/1994 30. pants ir pretrunā Sestajai direktīvai.

10. Nodokļu administrācija apgalvoja, ka tā ir pareizi piemērojusi Likuma Nr. 724/1994 30. pantu, kura mērķis ir nepieļaut, ka juridiskas personas, kas formāli veic saimniecisko darbību, bet faktiski nedarbojas, gūst nodokļu priekšrocības. Tā kā *Vigna Ottieri* nebija nodokļa maksātāja PVN direktīvas 9. panta izpratnē, esot bijis pareizi atteikt tai tiesības uz PVN atskaitījumu.

<sup>5</sup> Proti, *Vigna Ottieri* ar PVN apliekamo vēlāko darījumu vērtība bija mazāka nekā 15 % no tās aktīvu vērtības.

<sup>6</sup> Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par aprozijuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”). No 2007. gada 1. janvāra Sestā direktīva ir atcelta un aizstāta ar PVN direktīvu.

11. *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) norāda, ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta mērķis ir atturēt no tādu sabiedrību izveides, kas neveic darbību, bet pastāv vienīgi ar mērķi iegūt izdevīgus nodokļu nosacījumus savu akcionāru aktīvu pārvaldīšanai. Likuma Nr. 724/1994 30. pantā, atsaucoties uz uzņēmuma aktīvu vidējās rentabilitātes rādītājiem, ir noteikts līmenis, pēc kura nosaka, kad sabiedrība ir sabiedrība, kas neveic darbību. Prezumpcija, ka sabiedrības, kas nerasniedz šo līmeni, neveic darbību, ir pamatots ar apsvērumu, ka reāla uzņēmējdarbība netiek veikta, ja nav nodrošināta zināma minimāla ieņēmumu nepārtrauktība. Sabiedrība var atspēkot šo prezumpciju, pierādot, ka objektīvu apstākļu dēļ nav bijis iespējams gūt šo minimālo ieņēmumu līmeni.

12. *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) paskaidro, ka nodokļa maksātājs, kas neveic darbību, zaudē tiesības uz PVN kredīta pārpalikuma atmaksu<sup>7</sup>, ko tas ir pieprasījis savā nodokļu deklarācijā, tiesības izmantot šo kredītu, lai to ieskaitītu citās PVN saistībās, un tiesības šo kredītu nodot trešai personai. Lai gan nodokļa maksātājs saglabā tiesības pārnest šo kredītu un atskaitīt to no nākamajos taksācijas periodos maksājamā PVN, šīs tiesības tiek zaudētas, ja tas trīs taksācijas gadus pēc kārtas nerasniedz šo secinājumu 11. punktā minēto līmeni. Tiesības atskaitīt PVN rodas, ja nodokļa maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumus citam nodokļa maksātājam, lai pēdējais minētais tos izmantotu kā resursu ar nodokli apliekamu vēlāku darījumu veikšanai. Valsts nodokļu iestādes nevar izvīzīt papildu nosacījumus. Šajā kontekstā *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nav pārliecināta, vai ir iespējams atņemt nodokļa maksātāja statusu PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē sabiedrībai, kas neatbilst Likuma Nr. 724/1994 30. pantā noteiktajam kritērijam, jo tā veic nepietiekamu ar PVN apliekamo vēlāko darījumu apjomu, pat ja šāda atteikuma pamatojums ir atspēkojams.

13. PVN direktīvā ir arī atzīts, ka krāpšanas, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgas izmantošanas novēršana ir leģitīmi mērķi. Tiesības uz nodokļa atskaitījumu var atteikt, ja nodokļa maksātājs, aizbildinoties ar saimnieciskās darbības veikšanu, faktiski cenšas kā savus privātos aktīvus iegādāties preces, par kurām varētu veikt atskaitījumu, ja tās būtu iegādātas, veicot šo saimniecisko darbību. Tomēr nodokļu iestādes nevar noteikt tādas pierādīšanas noteikumus, piemēram, prezumpciju par ļaunprātīgas izmantošanas vai krāpšanas esamību ieguldījuma pamešanas gadījumā, kas nodokļa maksātājiem padarītu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu. Tādējādi *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) ir šaubas, vai Likuma Nr. 724/1994 30. pantā noteiktā prezumpcija atbilst samērīguma principam, lai gan Komisija, atbildot uz Eiropas Parlamenta jautājumu, ir atbildējusi, ka tā atbilst<sup>8</sup>.

14. Visbeidzot *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) ir šaubas, vai ar Likuma Nr. 724/1994 30. pantu ir pārkāpti tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi. Nodokļa maksātājam, kas veic darījumu, nebūs skaidrs, vai darījums var radīt tiesības uz PVN atskaitīšanu vai atmaksāšanu, jo šo tiesību izmantošana būs atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs attiecīgajā taksācijas gadā ir guvis noteiktu ienākumu līmeni.

<sup>7</sup> Jēdziens "PVN kredīta pārpalikums" ir piemērojams, ja sabiedrība, kas veikusi vairāk priekšnodokļa darījumu nekā vēlāku ar PVN apliekamo darījumu, var nespēt pilnībā samaksāto priekšnodokli ieskaitīt PVN, ko tā iekasējusi attiecīgajā taksācijas gadā.

<sup>8</sup> Skat. Komisijas 2010. gada 30. novembra atbildi uz Parlamenta jautājumu P-9064/2010 (OV 2011, C 249 E, 1. lpp.).

15. Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [PVN direktīvas] 9. panta 1. punktu var interpretēt tādējādi, ka nodokļa maksātāja statusu un tādējādi priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas vai atmaksas tiesības var atteikt subjektam, kas veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus neatbilstošā – pārmērīgi zemā – apmērā attiecībā pret to, ko saskaņā ar likumā noteiktajiem kritērijiem var saprātīgi gaidīt no tā rīcībā esošajiem aktīviem trīs secīgu gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvu šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?”
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai [PVN direktīvas] 167. pants un vispārējie PVN neitralitātes un PVN atskaitīšanas tiesību ierobežošanas samērīguma principi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā 1994. gada Likuma Nr. 724 30. panta 4. punkts, ar kuru ir atteiktas par pirkumiem priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, tiesības uz tā atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajā taksācijas periodā nodokļa maksātājam, kas trīs secīgu taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus apmērā, kas tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārmērīgi zemu – attiecībā pret to, ko saskaņā ar likumā noteiktajiem kritērijiem var saprātīgi gaidīt no tā rīcībā esošajiem aktīviem trīs secīgu gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvu šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?”
- 3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša, vai Eiropas Savienības tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā 1994. gada Likuma Nr. 724 30. panta 4. punkts, ar kuru ir atteiktas par pirkumiem priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, tiesības uz tā atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajā taksācijas periodā nodokļa maksātājam, kas trīs secīgu taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus apmērā, kas tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārmērīgi zemu – attiecībā pret to, ko saskaņā ar likumā noteiktajiem kritērijiem var saprātīgi gaidīt no tā rīcībā esošajiem aktīviem trīs secīgu gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvu šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?”

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Feudi*, Itālijas valdība un Komisija. Tiesas sēdē, kas notika 2023. gada 14. jūnijā, minētie lietas dalībnieki sniedza mutvārdu paskaidrojumus un atbildēja uz Tiesas jautājumiem.

#### IV. Izvērtējums

##### A. Pirmais jautājums

17. *Feudi* apgalvo, ka uz pirmo jautājumu būtu jāatbild noliedzoši. Nodokļa maksātāja statuss esot saimnieciskās darbības veikšanas sekas neatkarīgi no tās rentabilitātes vai vēlāko darījumu vērtības. Saskaņā ar judikatūru ar faktu, ka īpašums ir piemērots saimnieciskai izmantošanai, parasti pietiek, lai pamatotu secinājumu, ka tā īpašnieks to izmanto saimnieciskai darbībai un tādējādi gūst pastāvīgus ienākumus no šīs izmantošanas. Ja īpašumu var izmantot gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem, ir jāizvērtē visi tā izmantošanas apstākļi, lai noteiktu, vai tas faktiski tiek izmantots pastāvīgu ienākumu gūšanai<sup>9</sup>. *Feudi* norāda, ka tās aktīvus – telpas,

<sup>9</sup> Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:413, 20. punkts).

aprikojumu un preču zīmi – var izmantot tikai vīna pārdošanai. Tādējādi PVN direktīvas 9. panta 1. punkts nepieļaujot prezumpcijas piemērošanu, atsaucoties uz to vēlāko darījumu vērtību, kuri apliekami ar PVN.

18. Itālijas valdība apgalvo, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkts neesot šķērslis tādām valsts tiesiskajam regulējumam kā pamatlietā aplūkots, kura mērķis ir novērst sabiedrību ļaunprātīgu izmantošanu, lai iegūtu nodokļu priekšrocības. Sabiedrību, kas nepiegādā preces vai nesniedz pakalpojumus tirgū, nevarot uzskatīt par tādu, kas veic saimniecisko darbību. Ieviešot atspēkojamu prezumpciju ar atsauci – kuras piemērošana ir pakļauta tiesas kontrolei – uz to vēlāko darījumu vērtību, kuri apliekami ar PVN, valsts tiesiskā regulējuma mērķis esot tikai identificēt situācijas, kurās sabiedrība faktiski neveic reālu saimniecisko darbību.

19. Komisija norāda, ka Itālijas tiesiskais regulējums esot vērsts uz to, lai novērstu ļaunprātīgu izmantošanu, kas notiek gadījumos, kad sabiedrībām pieder ražošanas līdzekļi, kuri nerada ar nodokli apliekamus ieņēmumus. Tajā šie uzņēmumi esot identificēti, salīdzinot to aktīvu vērtību ar noteiktu ieņēmumu līmeni. Ja deklarētie ar nodokli apliekamie ieņēmumi attiecīgajā periodā ir zemāki par šo līmeni, uzskata, ka sabiedrība neveic darbību, ja vien tā nevar paskaidrot, kāpēc tā ir guvusi tik mazus ieņēmumus. Turklāt Itālijas tiesībās šādām sabiedrībām tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis, kura likme tiek aprēķināta, ņemot vērā prezumēto minimālo ienākumu. Likuma Nr. 724/1994 30. pants sabiedrību, kas neveic darbību, tiesības atskaitīt PVN ierobežojot trijos veidos. Pirmkārt, sabiedrība, kas neveic darbību, nevarot atgūt PVN pārmaksu, kas samaksāta par taksācijas gadu, kurā tā uzskatāma par tādu, kas neveic darbību<sup>10</sup>. Otrkārt, šī sabiedrība nevarot ieskaitīt pārmaksāto PVN pārpalikumu citos maksājamos nodokļos vai nodevās un nevarot pārskaitīt PVN kredītu trešai personai taksācijas gadā, par kuru tiek uzskatīts, ka tā nav veikusi darbību. Treškārt, lai gan principā sabiedrības, kas neveic darbību, var pārnest PVN kredītu uz nākamo taksācijas gadu, šīs tiesības tiek zaudētas, ja tiek uzskatīts, ka tā nav veikusi darbību trīs taksācijas gadus pēc kārtas.

20. PVN direktīvas 9. pantā jēdziena “saimnieciskā darbība” definīcija esot ļoti plaša un aptverot jebkuru pastāvīgu darbību, kas tiek veikta par atlīdzību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultātiem. Komisija uzskata, ka sabiedrība ne vienmēr zaudē nodokļa maksātāja statusu, ja tā tiek uzskatīta par tādu, kas neveic darbību, saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu. Nodokļa maksātāja statuss, kā tas definēts PVN direktīvas 9. pantā, neesot atkarīgs no tā veiktās saimnieciskās darbības rentabilitātes. Sabiedrība, kas neveic darbību, vienmēr varot norādīt, ka tā nav iegādājusies preces vai pakalpojumus ar nodokli apliekamo vēlāko darījumu vajadzībām, un tādā gadījumā tai neesot tiesību atskaitīt samaksāto PVN saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu. Komisija uzskata, ka Itālijas nodokļu administrācija neesot apstrīdējusi *Vigna Ottieri* darbības saimniecisko raksturu, bet gan esot uzskatījusi, ka šī sabiedrība neveic darbību, jo tās vēlākie darījumi, kas apliekami ar PVN, nav pietiekami rentabli.

21. PVN direktīvas izpratnē jēdziens “nodokļa maksātājs” ir definēts, atsaucoties uz tās 9. panta 1. punkta otrajā daļā minēto jēdzienu “saimnieciska darbība”. “Nodokļa maksātāja” statusu saskaņā ar minētās direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo daļu piešķirot saimnieciskās darbības esamība<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Komisija tiesas sēdes laikā piebilda, ka sabiedrība, kas neveic darbību, nezaudē tiesības atskaitīt PVN attiecībā uz vēlākiem ar PVN apliekamiem darījumiem, pat ja šo darījumu apjoms nesasniedz noteikto līmeni. Likuma Nr. 724/1994 30. pants tikai ierobežojot tiesību atskaitīt pārmaksāto PVN istenošanu.

<sup>11</sup> Spriedumi, 2011. gada 15. septembris, *Slaby* u.c. (C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 43. punkts), un 2021. gada 20. janvāris, *AJFP Sibiu* un *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, 25. punkts).

22. PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā jēdziens “saimnieciska darbība” ir definēts kā tāds, kas ietver jebkuras darbības, kuras veic ražotāji, tirgotāji un pakalpojumu sniedzēji, ietverot “materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus”. Vārds “izmantošana” saskaņā ar PVN neitralitātes principu attiecas uz visiem tiem darījumiem neatkarīgi no to juridiskās formas, kuru mērķis ir pastāvīgi gūt ienākumus no īpašuma<sup>12</sup>. Darījumu skaits vai vērtība nav derīgs kritērijs, lai nošķirtu tādas sabiedrības darbību, kura darbojas privātā statusā, kas neietilpst PVN darbības jomā, no tādas sabiedrības darbības, kuras darījumi ir saimnieciskā darbība<sup>13</sup>.

23. Jēdzieni “preču piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” pēc būtības ir objektīvi un ir piemērojami neatkarīgi no šo darījumu mērķiem vai rezultātiem<sup>14</sup>. Nav svarīgi, ka darījumu mērķis ir gūt peļņu<sup>15</sup>. Attiecīgi tas, ka par saimniecisko darījumu samaksātā cena ir augstāka vai zemāka par tā tirgus vērtību, nav būtiski, lai noteiktu, vai darījums ir veikts par atlīdzību<sup>16</sup>.

24. Ne aktīvu iegāde, ne to pārdošana nav uzskatāma par ilglaicīgu aktīvu izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, jo vienīgā atlīdzība šajos darījumos ir iespējamie ienākumi aktīvu pārdošanas gadījumā<sup>17</sup>. Tāpat arī vienkārša aktīvu turēšana nav uzskatāma par saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē<sup>18</sup>. To atspoguļo PVN direktīvas 19. panta pirmā daļa, kas paredz, ka tad, ja aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde. Minētās tiesību normas mērķis ir ļaut dalībvalstīm atvieglot uzņēmumu vai uzņēmumu daļu nodošanu, vienkāršojot to un novēršot to, ka pārņēmējam tiek uzlikts pienākums maksāt nesamērīgu nodokli, kas katrā ziņā galu galā tiktu atgūts, atskaitot samaksāto PVN<sup>19</sup>. Ņemot vērā šo mērķi, jēdziens “visu aktīvu vai to daļas nodošana par atlīdzību vai bez tās vai veicot ieguldījumu sabiedrībā” ietver uzņēmējdarbības vai neatkarīgas uzņēmuma daļas nodošanu, tostarp to materiālo un nemateriālo elementu nodošanu, kuri kopā veido uzņēmumu vai uzņēmuma daļu, kas spēj veikt neatkarīgu saimniecisko darbību. Šis jēdziens neietver vienkāršu aktīvu nodošanu, piemēram, preču krājumu pārdošanu<sup>20</sup>. Aktīvu nodošana var notikt arī tad, ja uzņēmuma telpas tiek nodotas saņēmēja rīcībā saskaņā ar nomas līgumu vai ja saņēmēja rīcībā ir piemērotas telpas, uz kurām var pārvietot visas nodotās preces un no kurām tas var turpināt veikt to pašu saimniecisko darbību<sup>21</sup>.

<sup>12</sup> Spriedumi, 2011. gada 15. septembris, *Staby* u.c. (C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 45. punkts), un 2021. gada 20. janvāris, *AJFP Sibiu* un *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, 27. punkts).

<sup>13</sup> Spriedumi, 2011. gada 15. septembris *Staby* u.c. (C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 37. punkts), 2019. gada 17. oktobris, *Paulo Nascimento Consulting* (C-692/17, EU:C:2019:867, 25. punkts), un 2021. gada 20. janvāris, *AJFP Sibiu* un *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, 30. punkts).

<sup>14</sup> Spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, 22. punkts).

<sup>15</sup> Turpat, 35. punkts.

<sup>16</sup> Turpat, 45. punkts.

<sup>17</sup> Spriedums, 2021. gada 20. janvāris, *AJFP Sibiu* un *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, 28. punkts).

<sup>18</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. un 14. punkts), kurā ir noteikts, ka pārvaldītājsabiedrība nav nodokļa maksātājs.

<sup>19</sup> Spriedums, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, 39. punkts).

<sup>20</sup> Spriedumi, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, 40. punkts), 2011. gada 10. novembris, *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, 24. un 25. punkts), un 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 15. punkts).

<sup>21</sup> Spriedums, 2011. gada 10. novembris, *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, 29. punkts). Tas, ka uzņēmuma telpas tiek iznomātas, nevis pārdotas uzņēmuma pircējam, nav šķērslis tam, lai pircējs turpinātu pārdevēja darbību (turpat, 40. punkts).

25. Lai gan PVN direktīvas 19. pantā minētie nodošanas darījumi ir nodošanas darījumi, kuros saņēmējs plāno vadīt nodoto uzņēmumu vai uzņēmuma daļu, nekas šajā tiesību normā neparedz, ka pirms nodošanas saņēmējam ir jāveic tāda pati saimnieciskā darbība kā subjektam, kas uzņēmumu nodevis<sup>22</sup>.

26. Darījums ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un tādējādi ir saimnieciska darbība, tiklīdz tas atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīts šis jēdziens. Tā tas ir pat tad, ja darījums tiek veikts vienīgi ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības<sup>23</sup>.

27. No tā izriet, ka nodokļa maksātāja statuss ir piemērojams jebkurai personai, kas patstāvīgi veic saimniecisko darbību, kuras mērķis ir pastāvīgi gūt ienākumus, neatkarīgi no šīs darbības rezultātiem. Tādējādi PVN direktīva nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kas apliekamās personas statusu pakārto nosacījumam, ka ar saimniecisko darbību tiek gūti noteikta līmeņa ienākumi.

28. Attiecīgi iesaku Tiesai uz iesniedzējtiesas pirmo uzdoto jautājumu atbildēt, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja statusu nevar atteikt, ja trīs gadus pēc kārtas veikto attiecīgo darījumu vērtība PVN vajadzībām tiek uzskatīta par neatbilstošu ienākumiem, kurus pamatoti var gaidīt no pieejamiem aktīviem.

29. Tomēr atzīmēšu – tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka, ciktāl nodokļa maksātājs, kas nenasniedz nepieciešamo ieņēmumu līmeni, samaksāto priekšnodokli var daļēji ieskaitīt PVN, kas iekasēts saistībā ar tā vēlāk veiktajiem darījumiem, aplūkotais valsts tiesiskais regulējums neietekmē nodokļa maksātāja statusu. Vienīgās sekas tam, ka trīs gadus pēc kārtas netiek sasniegts attiecīgais ienākumu līmenis, ir tādas, ka nodokļa maksātājs nevar pārnest uz nākamajiem taksācijas gadiem kredītu par pārmaksāto priekšnodokli un tādējādi zaudē tiesības pieprasīt šo kredītu. Lai gan tas jāpārbauda iesniedzējtiesai, ja tas tā ir, šķiet, ka aplūkotais valsts tiesiskais regulējums faktiski nenoteic, ka nodokļa maksātāja statuss ir atkarīgs no tā, vai nodokļa maksātājs attiecīgajā taksācijas periodā sasniedz noteiktu ienākumu līmeni.

## **B. Otrais jautājums**

30. Saskaņā ar PVN neitralitātes principu *Feudi* apgalvo, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli nevar būt atkarīgas no citiem nosacījumiem, izņemot saimnieciskās darbības veikšanu un šim nolūkam iegādāto preču un pakalpojumu izmantošanu. Nodokļa maksātājam esot tiesības atskaitīt priekšnodokli pēc tam, kad tā veiktie vēlākie darījumi ir apliekami ar šo nodokli. Lai gan nodokļu iestāde var atteikt tiesības uz atskaitījumu nodokļu nemaksāšanas vai krāpšanas gadījumos, kas tiek pierādīti, atsaucoties uz objektīviem elementiem, *Feudi* apgalvo, ka šajā nolūkā tā nevar atsaukties uz prezumpciju. Katrā ziņā kritērijs, kura pamatā ir ar PVN apliekamo vēlāko darījumu apjoms, esot nepiemērots pasākums, lai novērtētu krāpšanas esamību.

31. Itālijas valdība apgalvo, ka tās valsts tiesiskais regulējums nepadara neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu, jo sabiedrības var pierādīt, ka tās faktiski veic saimniecisko darbību, lai gan to gūto ienākumu līmenis ir zems. Tādējādi Likuma Nr. 724/1994 30. pants atbilstot PVN neitralitātes un samērīguma principiem.

<sup>22</sup> Spriedumi, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, 44. un 45. punkts), un 2011. gada 10. novembris, *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, 37. punkts).

<sup>23</sup> Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 60. punkts).



32. Komisija uzskata – ja nodokļa maksātājs izmanto preces vai pakalpojumus ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai, tam ir tiesības atskaitīt par šīm precēm vai pakalpojumiem samaksāto vai maksājamo PVN. Šo atskaitījumu principā aprēķina, no kopējās PVN summas, kas maksājama par konkrētu taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru šajā pašā periodā rodas tiesības uz atskaitījumu. Ja atskaitījumu summa par attiecīgo taksācijas periodu pārsniedz maksājamo PVN summu, dalībvalstis var vai nu atmaksāt pārsniegumu, vai pārnest to uz nākamo taksācijas periodu.

33. Iesniedzējtiesā izskatāmajā lietā tiesības pārnest PVN kredītu tika atteiktas, jo *Feudi* trīs taksācijas gadus pēc kārtas nebija sasniegusi Itālijas tiesiskajā regulējumā noteikto minimālo ar PVN apliekamo darījumu līmeni. Komisija apgalvo, ka, ciktāl Itālijas tiesiskajā regulējumā daži nodokļa maksātāji tiek uzskatīti par tādiem, kas neveic darbību, tas ir darīts, pamatojoties uz to, ka nodokļa maksātājs var būt veicis priekšnodokļa darījumus, neveicot arī pietiekamu ar PVN apliekamu vēlāku darījumu apjomu. Tā kā šādos apstākļos nodokļa maksātājam nav tiesību atskaitīt pārmaksāto priekšnodokli, PVN neitralitātes princips neaizliedz šādu Itālijas tiesiskā regulējuma interpretāciju.

34. Komisija uzskata arī, ka Likuma Nr. 724/1994 30. pants ir samērīgs ar mērķi nepieļaut, ka sabiedrība nepamatoti atskaita priekšnodokli, ja vien šai sabiedrībai ir tiesības, ievērojot nosacījumus, kas nav pārmērīgi sarežģīti, pierādīt, ka tā veikusi priekšnodokļa darījumus, lai vēlāk veiktu ar PVN apliekamus darījumus.

35. PVN direktīvā paredzētā atskaitīšanas sistēma esot paredzēta, lai atbrīvotu uzņēmēju no visa PVN sloga, kas samaksāts vai maksājams visu tā saimniecisko darbību gaitā. Kopējās PVN sistēmas mērķis esot nodrošināt pilnīgu nodokļu neitralitāti visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ja vien šīs darbības ir apliekamas ar PVN<sup>24</sup>. Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa. Ja vien nodokļa maksātāji, kas vēlas izmantot šīs tiesības, ievēro materiālās un formālās prasības vai nosacījumus, kas uz tiem attiecas, šo tiesību piemērošanu principā nevar ierobežot<sup>25</sup>.

36. Saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja tas iegādātās preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām<sup>26</sup>. Ja preces vai pakalpojumi, ko nodokļa maksātājs iegādājas, tiek izmantoti darījumiem, kas ir atbrīvoti no PVN vai neietilpst PVN piemērošanas jomā, nevar iekasēt aprēķināmo nodokli, kā arī nevar atskaitīt priekšnodokli<sup>27</sup>.

37. Saskaņā ar PVN direktīvas 273. panta pirmo daļu dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, kas nav paredzēti minētajā direktīvā, ja dalībvalstis uzskata tos par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu nodokļu nemaksāšanu. Šādi pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams izvīrīto mērķu sasniegšanai, un tos nevar izmantot tādā veidā, lai sistemātiski apdraudētu tiesības uz PVN atskaitīšanu un tādējādi arī šā nodokļa neitralitāti<sup>28</sup>.

<sup>24</sup> Spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 43. punkts), un 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 30. punkts).

<sup>25</sup> Spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 44. punkts), un 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 31. punkts).

<sup>26</sup> Spriedums, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 31. un 42. punkts).

<sup>27</sup> Spriedumi, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. punkts), un 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 42. punkts).

<sup>28</sup> Spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 47. punkts), un 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 32. punkts).

38. Uz Savienības tiesībām nevar atsaukties ļaunprātīgas vai krāpnieciskas rīcības nolūkā. Savienības tiesību priekšrocības nav piemērojamas darījumiem, kas netiek veikti parastā komercdarbībā, bet tiek veikti tikai ar mērķi prettiesiski iegūt priekšrocības, kuras paredzētas Savienības tiesībās. Ļaunprātīgas rīcības aizliegums attiecas arī uz PVN, un PVN direktīvā ir atzīta un veicināta iespējamas nodokļu nemaksāšanas, izvairīšanās no nodokļiem un ļaunprātīgas izmantošanas novēršana<sup>29</sup>.

39. PVN sistēmā ļaunprātīga prakse pastāv tikai tad, ja, pirmkārt, neraugoties uz attiecīgo PVN direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālu piemērošanu, attiecīgo darījumu dēļ tiek iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretrunā šo normu mērķim. Otrkārt, ir jāizriet arī tam, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana<sup>30</sup>.

40. Uz otro jautājumu, uz kuru, ņemot vērā manu ierosināto atbildi uz pirmo jautājumu, ir vajadzīga atbilde, jāatbild, ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus.

41. Likuma Nr. 724/1994 30. pants noteic, ka principā sabiedrība, kas neveic darbību, ir tāda sabiedrība, kas nerasniedz minimālo ar PVN apliekamo saimniecisko darījumu apjomu salīdzinājumā ar šīs sabiedrības aktīvu vērtību. Šo prezumpciju var atspēkot, sniedzot pierādījumus par objektīviem iemesliem, kāpēc sabiedrība ir veikusi neierasti mazu ar PVN apliekamo vēlāko darījumu apjomu. Ja piemēro šo prezumpciju, sabiedrība, kas neveic darbību, kredītu par pārmaksāto priekšnodokli var pārnest tikai uz nākamo taksācijas gadu. Ja sabiedrība trīs gadus pēc kārtas nerasniedz ienākumu atsaucē līmeni, tā nevar pārnest PVN kredītu. Kā Komisija norādīja tiesas sēdē, un pārējie lietas dalībnieki tai šajā jautājumā neiebilda, sabiedrība, kas neveic darbību, nezaudē tiesības atskaitīt PVN attiecībā uz tās vēlāk veiktajiem darījumiem, kam uzliekams PVN, pat ja tie nerasniedz līmeni, atskaitot no maksājamā PVN samaksāto priekšnodokli.

42. Ciktāl Itālijas tiesiskais regulējums paredz, ka sabiedrības zaudē tiesības atskaitīt pārmaksāto priekšnodokli, ja tās trīs taksācijas gadus pēc kārtas veic nepietiekamu ar PVN apliekamo vēlāko darījumu apjomu, šajā tiesiskajā regulējumā ir piemērots PVN direktīvas 168. pantā ietvertais princips, kā tas ir interpretēts judikatūrā, uz kuru ir atsaucē šo secinājumu 36. punktā, jo nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli tikai tad, ja iegādātās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti ar PVN apliekamo vēlāko darījumu vajadzībām. Tādējādi tas ir pasākums, kas vērsts pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un kam ir legītimis mērķis, proti, novērst to, ka sabiedrības, kas neveic darbību, ļaunprātīgi izmanto PVN sistēmu, un šis mērķis atbilst PVN direktīvas 273. pantam un judikatūrai, uz kuru ir atsaucē šo secinājumu 38. un 39. punktā.

43. Attiecībā uz samērīguma principu Tiesa ir nolēmusi, ka dalībvalstīm ir jāizmanto tādi līdzekļi, kas, ļaujot tām efektīvi sasniegt to tiesību aktos izvirzītos mērķus, vienlaikus rada pēc iespējas mazāku kaitējumu attiecīgajās Savienības tiesībās noteiktajiem mērķiem un principiem<sup>31</sup>. Tādējādi valsts tiesību akti, kas paredz atspēkojamu prezumpciju, lai mazinātu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanas risku, paši par sevi nav pretrunā samērīguma principam, ja personām, uz kurām attiecas šādi noteikumi, tiek dota reāla iespēja sniegt objektīvus iemeslus, lai izskaidrotu neierasti mazu ar PVN apliekamo vēlāko darījumu apjomu attiecīgajos

<sup>29</sup> Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 68.–71. punkts).

<sup>30</sup> Turpat, 74. un 75. punkts.

<sup>31</sup> Spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Pieńkowski* (C-307/16, EU:C:2018:124, 34. punkts).

taksācijas gados<sup>32</sup>. Šādi pierādījumi ir jāiesniedz saskaņā ar valsts tiesību normām, kas nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanu<sup>33</sup>. Turklāt pierādījumu standarts, kas nepieciešams, lai atspēkotu prezumpciju, nedrīkst būt pārmērīgi augsts.

44. Šajā gadījumā, kā norādījusi Itālijas valdība, lai atspēkotu prezumpciju, sabiedrībai nav tikai jāpierāda, ka tā ir sasniegusi ieņēmumu līmeni. Sabiedrība var arī sniegt atbilstošus paskaidrojumus par iemesliem, kādēļ tā attiecīgajos taksācijas gados ir veikusi ļoti mazu vēlāko darījumu apjomu (piemēram, ražošanas problēmas vai ekonomikas lejupslīde). Fakts, ka Itālijas tiesiskajā regulējumā noteiktā atspēkojamā prezumpcija ir piemērojama, ja ieņēmumu līmenis nav sasniegts trīs taksācijas gadus pēc kārtas, šķiet, liecina, ka tā ir atbilstoši izstrādāta, lai identificētu mākslīgus darījumus. Strīda gadījumā iesniedzējtiesai jāpārbauda, vai Itālijas tiesībās paredzētie pierādīšanas noteikumi, lai atspēkotu prezumpciju, padara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinā attiecīgo personu tiesības uz PVN atskaitīšanu.

45. Tāpēc iesaku Tiesai uz iesniedzējtiesas otro jautājumu atbildēt tādējādi, ka PVN neitralitātes princips un samērīguma princips neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt par pirkumiem samaksāto priekšnodokli vai saņemt tā atmaksu, vai izmantot šo priekšnodokli nākamajā taksācijas periodā var atteikt, ja trīs taksācijas gadus pēc kārtas veikto attiecīgo darījumu vērtība PVN vajadzībām nav uzskatāma par samērīgu ar ienākumiem, ko pamatoti var gaidīt no pieejamiem aktīviem, un ja attiecīgais nodokļa maksātājs nevar pierādīt objektīvus apstākļus, lai izskaidrotu šādu rezultātu. Nosacījumi, ar kādiem var iesniegt šos pierādījumus, nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt attiecīgo personu tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu, un tas jāpārbauda iesniedzējtiesai.

### C. Trešais jautājums

46. Ņemot vērā manu piedāvāto atbildi uz iesniedzējtiesas otro jautājumu, atbildēšu arī uz tās trešo jautājumu.

47. *Feudi* apgalvo, ka valsts tiesiskais regulējums, kas rada pastāvīgu nenoteiktību attiecībā uz iespēju atskaitīt samaksāto priekšnodokli, ir pretrunā tiesiskās drošības principam.

48. Itālijas valdība un Komisija apgalvo, ka Itālijas tiesību normas nav pretrunā nedz tiesiskās drošības principam, nedz tiesiskās palāvības aizsardzības principam, jo tās darbojas skaidra tiesiskā regulējuma kontekstā, kas precīzi definē situācijas, kad nodokļa maksātājs var zaudēt tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli. Tāpat sabiedrībai, kas neveic saimniecisku darbību, nevar būt tiesiskā palāvība uz to, ka tā var atskaitīt samaksāto priekšnodokli.

49. Kā Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, Savienības tiesību aktiem jābūt noteiktiem un to piemērošanai jābūt tiesvedības pusēm paredzamai. Šī tiesiskās drošības prasība īpaši stingri jāievēro tad, ja runa ir par tiesisko regulējumu, kas var radīt finansiāla rakstura sekas, lai ieinteresētās personas varētu precīzi uzzināt tiesību aktos paredzēto pienākumu apmēru<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> Pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 42. un 44. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka samērīguma princips neaizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikta atspēkojama prezumpcija attiecībā uz apgrozījumu, kas apliekams ar PVN, ja nodokļa maksātājs var apstrīdēt nodokļa aprēķinu un ja nav prasīts pārāk augsts pierādīšanas standarts, kas jāasniedz, lai apstrīdēšana būtu sekmīga.

<sup>33</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 39. punkts), un 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 51. punkts).

<sup>34</sup> Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).

50. Valsts tiesiskais regulējums, par kuru ir runa pamatlietā, ietver atspēkojamu prezumpciju, kas ir piemērojama, ja nodokļa maksātājs trīs taksācijas gadus pēc kārtas veic nepietiekamu ar PVN apliekamo vēlāko darījumu apjomu, kas izteikts procentos no tā aktīvu vērtības. Tāpēc tiesiskajā regulējuma ir paredzēts skaidrs noteikums, par kuru nodokļa maksātājs ir iepriekš informēts un kurš ierobežo tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli. Iesniedzot PVN deklarāciju, nodokļa maksātājs droši zina, vai šis noteikums ir piemērojams tā apstākļos, tāpat kā visi citi nodokļa maksātāji, iesniedzot PVN deklarāciju, konstatē savas saistības attiecībā uz PVN par attiecīgo taksācijas periodu. Nodokļa maksātājs vajadzības gadījumā var pierādīt, ka tā ar PVN apliekamie vēlāk veiktie darījumi ir sasnieguši attiecīgo līmeni vai ka tas nav noticis objektīvu iemeslu dēļ.

51. Tiesiskās paļāvības aizsardzības princips ir piemērojams ikvienai personai, kurai administratīvā iestāde ir sniegusi precīzus solījumus, kas radījuši uzmanīga un saprātīga uzņēmēja saprātīgu paļāvību, ja vien šai paļāvībai ir tiesisks raksturs<sup>35</sup>.

52. No Tiesas rīcībā esošajiem dokumentiem neizriet, ka Itālijas nodokļu administrācija būtu sniegusi precīzus solījumus *Vigna Ottieri*, ka tā attiecīgajos taksācijas gados netiks uzskatīta par sabiedrību, kas neveic darbību, un šis fakts jāpārbauda iesniedzējtiesai. Nodokļa maksātājs, kas neveic darbību, nevar atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, lai atskaitītu samaksāto priekšnodokli, ja tā iegādātās preces un pakalpojumi netika izmantoti ar PVN apliekamiem darījumiem, kā to prasa PVN direktīvas 168. pants.

53. Tāpēc iesaku Tiesai uz iesniedzējtiesas trešo jautājumu atbildēt tādējādi, ka tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt priekšnodokli par pirkumiem vai saņemt tā atmaksu, vai izmantot šo priekšnodokli nākamajā taksācijas periodā var atteikt, ja trīs taksācijas gadus pēc kārtas veikto attiecīgo darījumu vērtība PVN vajadzībām nav uzskatāma par samērīgu ar ienākumiem, ko pamatoti var gaidīt no pieejamiem aktīviem, un ja attiecīgais nodokļa maksātājs nevar pierādīt objektīvus apstākļus, kas izskaidro šādu rezultātu.

## V. Secinājumi

54. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja statusu nevar atteikt, ja trīs gadus pēc kārtas veikto attiecīgo darījumu vērtība PVN vajadzībām tiek uzskatīta par neatbilstošu ienākumiem, kurus pamatoti var gaidīt no pieejamiem aktīviem.

2) PVN neitralitātes princips un samērīguma princips

ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt par pirkumiem samaksāto priekšnodokli vai saņemt tā atmaksu, vai izmantot šo priekšnodokli nākamajā taksācijas periodā var atteikt, ja trīs taksācijas gadus pēc kārtas veikto attiecīgo darījumu vērtība PVN vajadzībām nav uzskatāma par samērīgu ar ienākumiem, ko

<sup>35</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 44. un 45. punkts), un 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 90. punkts).

pamatoti var gaidīt no pieejamiem aktīviem, un ja attiecīgais nodokļa maksātājs nevar pierādīt objektīvus apstākļus, kas izskaidro šādu rezultātu. Nosacījumi, ar kādiem var iesniegt šos pierādījumus, nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt attiecīgo personu tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu, un tas jāpārbauda iesniedzējtiesai.

3) Tiesiskās drošības princips un tiesiskās palāvības aizsardzības princips

ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neizliedz valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt priekšnodokli par pirkumiem vai saņemt tā atmaksu, vai izmantot šo priekšnodokli nākamajā taksācijas periodā var atteikt, ja trīs taksācijas gadus pēc kārtas veikto attiecīgo darījumu vērtība PVN vajadzībām nav uzskatāma par samērīgu ar ienākumiem, ko pamatoti var gaidīt no pieejamiem aktīviem, un ja attiecīgais nodokļa maksātājs nevar pierādīt objektīvus apstākļus, kas izskaidro šādu rezultātu.