



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2023. gada 21. septembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-442/22**

**P sp. z o. o.**

**pret**

***Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,***

**Lietas dalībnieks:**

***Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców***

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam – Rēķins par fiktīviem darījumiem (fiktīvs rēķins) – Rēķinu izsniedzēja noteikšana – Rēķina izsniegšana, ko veic trešā persona, kurai nav šādu tiesību – Fiktīva rēķina izsniegšana, ko veic darbinieks bez darba devēja ziņas – Atbildības par noziedzīgu rīcību, ko veikusi trešā persona, attiecināšana – Labticības kritērijs – Nodokļa maksātāja vainojamība nepareizas izvēles izdarīšanā un uzraudzīšanas pienākuma neizpildē

### I. Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saistīts ar krāpšanas apkarošanas jautājumu, kas jau gadiem ilgi dominē PVN tiesībās. Tas atkal attiecas uz tāda “uzņēmuma atbildības” apjomu, kas kaut kādā veidā ir bijis iesaistīts cita nodokļa maksātāja īstenotā krāpšanā PVN jomā. Kā zināms, šajā ziņā jau pietiek ar to, ka uzņēmumam bija jāzina – ar savu darījumu tas piedalījās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā<sup>2</sup>. Tad tam var atteikt priekšnodokļa atskaitīšanu vai atbrīvojumu no nodokļa, iespējams, arī abus kopā<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – vācu.

<sup>2</sup> Spriedumi, 2022. gada 24. novembris, *Finanzamt M (Tiesību uz PVN atskaitīšanu apjoms)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 25. punkts); 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 46. un 47. punkts); 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

<sup>3</sup> Par no tā izrietošo problēmu saistībā ar radušos zaudējumu pārmērīgu kompensāciju skat. manus secinājumus lietā *Vetsch Int. Transporte* (C-531/17, EU:C:2018:677, 39. un nākamie punkti).

2. Šajā gadījumā pievienojas trešā iespēja – papildu nodokļa saistības, kas izriet no nepamatoti norādīta nodokļa. Šajā ziņā runa galu galā ir par uzņēmuma atbildību par saviem darbiniekiem, kuri bez tā ziņas organizētā un noziedzīgā veidā ir apzināti veicinājuši to, ka citi nodokļa maksātāji varēja veikt krāpšanu PVN jomā (iespējams, kopā ar krāpšanu ienākuma nodokļa jomā). Tādējādi degvielas uzpildes stacijas darbinieki vāca izmestos kases čekus un pēc tam, izmantojot otru “grāmatvedības sistēmu”, sagatavoja jaunus rēķinus par tajos minētajiem degvielas apjomiem un pārdeva tos ieinteresētajām personām. Pēdējie izmantoja summas par degvielas piegādēm (kas nekad nav notikušas) priekšnodokļa atskaitīšanai PVN deklarācijā un, iespējams, arī uzņēmējdarbības izdevumu atskaitīšanai ienākuma nodokļa deklarācijā. Polijas valstij izdevās to atklāt, taču attiecībā uz krāpniekiem tā nespēja novērst visus ar PVN saistītos zaudējumus. Tādēļ nodokļu administrācija arī vēlreiz vērsās pret uzņēmumu, kas, lai gan ir pienācīgi piemērojis nodokli saviem darījumiem, tomēr pirmšķietami pats ir izrakstījis fiktīvos rēķinus.

3. Tādējādi šajā gadījumā izskatāmais jautājums ir par to, vai uzņēmuma PVN saistības mainās, ja tā darbinieki, izsniedzot fiktīvus rēķinus uzņēmuma vārdā, ir atbalstījuši trešās personas krāpšanu PVN jomā. Attiecīgi runa ir par nodokļa maksātāja (darba devēja) “sodišanu” (atbildības veidā) saskaņā ar PVN tiesībām par savu darbinieku, kuri ir iesaistījušies trešās personas īstenotā krāpšanā PVN jomā, noziedzīgo rīcību. Tā ir jauna joma, ciktāl atbildība par nodokļa saistībām, kas radušās nepareizu rēķinu dēļ, vienmēr ir attiekusies uz paša uzņēmuma pārkāpumiem. Savukārt “atbildība” par piedalīšanos trešās personas īstenotā krāpšanā PVN jomā līdz šim vienmēr ir bijusi saistīta ar to, ka nav ievērota nepieciešamā rūpība attiecībā uz darījumu veikšanu darījumu ķēdes ietvaros. Tomēr šajā gadījumā attiecībā uz faktiski veiktajiem darījumiem uzņēmumam neko nevar pārnest.

4. Ir taisnība, ka krāpšanas nodokļu jomā apkarošana ir viens no galvenajiem izaicinājumiem netiešo nodokļu sistēmā ar priekšnodokļa atskaitījumu. Visi ir vienisprātis, cik svarīga ir šī krāpšanas apkarošana. Tomēr, kaut vai tikai ņemot vērā attiecīgo uzņēmumu pamattiesības, ir jābūt robežām. Šīs robežas Tiesa tagad var precizēt.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

5. Savienības tiesisko regulējumu veido Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>4</sup> (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). PVN direktīvas 203. pantā reglamentētas nodokļa saistības, kas izriet no norādes rēķinā, un tas ir formulēts šādi:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.”

<sup>4</sup> Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.) redakcijā, kas bija spēkā gados, par kuriem ir strīds (2010.–2014. gads).

## B. Polijas tiesības

6. Polija PVN direktīvu ir transponējusi ar 2004. gada 11. marta Likumu par preču un pakalpojumu nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz.U.* 2011, Nr. 177, 1054. poz., ar grozījumiem, turpmāk tekstā – “PVN likums”). PVN likuma 108. panta 1. punkta teksts ir šāds:

“Ja juridiska persona, organizatoriska vienība, kam nav tiesībspējas, vai fiziska persona izsniedz rēķinu, kurā tā norāda nodokļa summu, tai ir pienākums to samaksāt.”

## III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

7. Prasītāja sabiedrība P *sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “sabiedrība P”) laikposmā no 2001. līdz 2015. gadam nodarbojās ar degvielas tirdzniecību, izdevējdarbību, komercplatību iznomāšanu un nekustamo īpašumu attīstīšanu. Tā veica pilnīgu grāmatvedības uzskaiti, bija reģistrēta PVN maksātāja un nodarbināja vidēji 14 darbiniekus.

8. Nodokļu administrācijas veiktajā nodokļu revīzijā tika atklāts, ka laikposmā no 2010. gada janvāra līdz 2014. gada aprīlim sabiedrības P vārdā tika izrakstīti kopumā 1679 viltoti PVN rēķini (tā saucamie “tukšie” rēķini, kuri neatspoguļoja faktisku preču pārdošanu) ar norādīto PVN summu kopumā 1 497 847 zloti (PLN) (pašlaik aptuveni 335 000 EUR) apmērā uzņēmumiem, kuri par rēķinos norādīto PVN pieprasīja priekšnodokļa atskaitījumu. Šie viltotie rēķini netika iegrāmatoti sabiedrības P pārdošanas reģistrā. PVN netika nedz iemaksāts valsts kasē, nedz arī sabiedrība P to deklarēja.

9. Ņemot vērā nodokļu revīzijas konstatējumus, sabiedrības P valdes priekšsēdētājs veica savu iekšējo izmeklēšanu. Šajā izmeklēšanā atklājās, ka ar “tukšo” rēķinu izrakstīšanu un tirdzniecību bez vadības ziņas un piekrišanas bija nodarbojusies kāda sabiedrības darbiniece (turpmāk tekstā – “P. K.”).

10. P. K. bija nodarbināta degvielas uzpildes stacijā vadītājas amatā laikposmā no 2005. gada 25. novembra līdz 2014. gada 24. maijam, kad darba tiesiskās attiecības ar viņu tika izbeigtas darba pienākumu pārkāpuma dēļ. Tajos ietilpa kases aparāta apkalpošana, rēķinu izsniegšana, kā arī dokumentu sagatavošana galvenajai grāmatvedei.

11. No P. K. teiktā izriet, ka, sākot ar 2010. gadu, viņa izrakstīja pārskata rēķinus par kases čekiem, ko bija vākuši viņas vadītās degvielas uzpildes stacijas darbinieki. Kases čeki tika iegūti no atkritumu tvertnēm. Katlu telpā katram rēķinam tika glabāti atsevišķi pa gadiem sašķiroti kases čeki. Tas tika darīts, lai nodrošinātu, ka rēķinos par fiktīviem darījumiem, kas izrakstīti, izmantojot degvielas uzpildes stacijas nosaukumu, netiktu iekļauti lielāki degvielas apjomi, nekā degvielas uzpildes stacija bija faktiski pārdevusi. Šīs prakses rezultātā sabiedrībai P nebija jācieš nekādi zaudējumi. Viltotie rēķini tika saglabāti (aizsargātā datnē) biroja datorā.

12. P. K. šos rēķinus izrakstīja formātā, kas nav likumīgs, un vienmēr sava vietnieka prombūtnē. Viņa nedrukāja rēķinu kopijas, lai neradītu “papīra arhīvu”. Tāpat viņa nenodeva rēķinus tālāk grāmatvedībai. Viņa izmantoja sabiedrības P datus, norādot to kā rēķinu sagatavotāju, un šajā sakarā izmantoja sabiedrības P nodokļu identifikācijas numuru (*NIP*). Uz rēķiniem bija P. K. paraksts un zīmogs. No 2014. gada uz rēķiniem bija tikai elektronisks paraksts bez zīmoga. Visi iesaistītie darbinieki, kas strādāja P. K. vadībā degvielas uzpildes stacijā, guva no tā labumu. Darbinieki saņēma atlīdzību atbilstoši degvielas daudzumam, kas bija norādīts uz viņu

iesniegtajiem kases čekiem, kuri tika izmantoti, lai sagatavotu viltotus rēķinus. Nav skaidrs, kā tieši un kur šie rēķini tika sagatavoti. Saskaņā ar sabiedrības P pausto viedokli, šķiet, tas nenotika, izmantojot datoru, un arī ne degvielas uzpildes stacijas telpās.

13. Pamatojoties uz nodokļu revīzijā konstatēto, nodokļu administrācija pieņēma lēmumu, ar kuru sabiedrībai P tika noteiktas PVN saistības par laikposmu no 2010. gada janvāra līdz 2014. gada aprīlim. Sabiedrība P par to cēla iebildumus. Pārsūdzības iestāde (*Dyrektor Izby Administracji Skarbowej*) nodokļa uzrēķinu ar 2017. gada 31. oktobra lēmumu par sūdzību atstāja spēkā.

14. Pamatojoties uz konstatētajiem faktiem, abas iestādes bija vienisprātis – un puses to nenoliedza –, ka viltotie rēķini dokumentēja faktiski nenotikušu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu. Ar šiem rēķiniem tika imitēta faktiska darījumu veikšana, lai ļautu trešām personām izkrāpt nodokļa atmaksu.

15. Abas iestādes uzskatīja, ka sabiedrība P kā darba devējs nebija ievērojusi pienācīgu rūpību, kas nepieciešama, lai izvairītos no viltotu rēķinu izrakstīšanas. P. K. netika rakstveidā precīzi noteiktas darba pienākumu apjoms. Plašajā darba pienākumu apjomā ietilpa tiesības bez darba devēja papildu piekrišanas sagatavot PVN rēķinus par kases čekiem ārpus BOS sistēmas *Excel* formātā. Tā kā sabiedrības P valdes priekšsēdētājam bija zināms, ka degvielas uzpildes stacijā rēķini tiek sagatavoti par kases čekiem, proti, bez grāmatvedības kontroles, viņš varēja un viņam vajadzēja paredzēt, ka tas atvieglo viltotu rēķinu izrakstīšanu. Tādējādi pienācīgas uzraudzības un organizācijas trūkums radīja situāciju, ka sabiedrības valdes priekšsēdētājs aprakstīto praksi atklāja tikai pēc tam, kad nodokļu iestāde veica nodokļu revīziju.

16. Administratīvās iestādes uzskata, ka P. K. nebija trešā persona attiecībā pret sabiedrību P, bet gan sabiedrībai P piederošās degvielas uzpildes stacijas vadītāja un tādējādi darbiniece, kas bija pilnvarota dot norādījumus degvielas uzpildes stacijas darbiniekiem un tiesīga izrakstīt rēķinus. Iestādes arī konstatēja, ka, lai arī tika veikti pasākumi ar mērķi izslēgt no norēķiniem tos darījumu partnerus, kuri izmantoja šos viltotos rēķinus, ir radušies nodokļu zaudējumi, kurus laikus nevarēja novērst.

17. Ar 2018. gada 23. februāra spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny* (Vojevodistes administratīvā tiesa, Polija) noraidīja sabiedrības P celto prasību par *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej* [Nodokļu administrācijas palātas direktora] Ļubļinā lēmumu, piekritot pārsūdzības iestādes argumentācijai. Sabiedrība P par to iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija). Tā nolēma apturēt tiesvedību un atbilstoši LESD 267. pantam uzdot Tiesai divus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja PVN maksātāja darbinieks ir izrakstījis viltotu rēķinu, kurā norādīts PVN un kurā viņš kā nodokļa maksātāju ir norādījis darba devēju bez viņa ziņas un piekrišanas, par personu, kura norāda PVN rēķinā un kurai ir jāmaksā PVN, ir uzskatāms:

- PVN maksātājs, kura dati tika nelikumīgi izmantoti rēķina saturā, vai
- darbinieks, kurš nelikumīgi norādīja PVN rēķinā, izmantojot PVN maksātāja datus?

2) Vai, lai noteiktu, kurš PVN direktīvas 203. panta izpratnē ir uzskatāms par personu, kas rēķinā norāda PVN un kurai ir pienākums to samaksāt, iepriekš 1. punktā minētajos apstākļos, ir nozīme tam, vai PVN maksātājam, kas nodarbina darbinieku, kurš PVN rēķinā ir nelikumīgi izmantojis nodokļa maksātāja, kas viņu nodarbina, sniegto informāciju, var pārmest, ka viņš nav pietiekami rūpīgi uzraudzījis šo darbinieku?”

18. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza sabiedrība P, Polijas nodokļu administrācija, Polijas mazo un vidējo uzņēmumu ombuds un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

#### IV. Juridiskā analīze

##### A. Par prejudiciālajiem jautājumiem un izvērtēšanas gaitu

19. Abi prejudiciālie jautājumi, kas ir jāizskata kopā, būtībā attiecas uz jautājumu par to, kāds risks saskaņā ar PVN tiesībām ir jāuzņemas uzņēmumam, kas ir nodokļa maksātājs, ja to ir maldinājuši tā darbinieki. Šajā gadījumā tie bez uzņēmuma ziņas tā vārdā bija izrakstījuši fiktīvus rēķinus un tos pārdevuši trešām personām, lai savās interesēs veiktu krāpšanu nodokļu jomā.

20. Šajā ziņā atkal<sup>5</sup> rodas jautājums par PVN direktīvas 203. panta interpretāciju. Tā mērķis ir novērst risku, ka rēķina saņēmējs nepamatoti varētu atskaitīt priekšnodokli, rēķina izsniedzējam radot atbilstošas nodokļa saistības. Tādēļ vispirms ir jānoskaidro, kurš šajā izpratnē ir rēķina izsniedzējs – rēķina izsniedzējs vai persona, kas rēķinā norādīta kā izsniedzējs (par to B iedaļā). Ja tā ir tikai persona, kas rēķinu ir arī izrakstījusi, rodas jautājums par nosacījumiem, lai atbildību par citas (trešās) personas (noziedzīgu) rīcību attiecinātu uz šķietamo rēķina izrakstītāju (par to C iedaļā).

##### B. Rēķina izsniedzējs PVN direktīvas 203. panta izpratnē

###### 1. PVN direktīvas 203. panta jēga un mērķis

21. Saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā. Kā Tiesa šajā sakarā jau ir nospriedusi<sup>6</sup>, PVN direktīvas 203. pants attiecas “vienīgi” uz rēķinā nepamatoti norādītu PVN, t.i., PVN, kas nav likumīgi maksājams, bet kas tomēr ir norādīts rēķinā.

<sup>5</sup> Tiesa pēdējo reizi padziļināti pievērsās PVN direktīvas 203. panta interpretācijai 2022. gada 8. decembra spriedumā lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968).

<sup>6</sup> Spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968, 21. un 23. punkts).

22. PVN direktīvas 203. panta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, ko var izraisīt rēķina saņēmēja nepamatoti<sup>7</sup> izmantotas tiesības atskaitīt priekšnodokli uz šī rēķina pamata<sup>8</sup>. Šo zaudējumu risku ilustrē izskatāmās lietas fakti.

23. Tiesības atskaitīt priekšnodokli gan var tikt izmantotas tikai attiecībā uz nodokļiem, kuri ir saistīti ar darījumu, par kuru uzliek PVN<sup>9</sup>. Tomēr nodokļu ieņēmumi ir apdraudēti, kamēr rēķina, kurā nepamatoti ir norādīts PVN, saņēmējs šo rēķinu vēl var izmantot, lai atskaitītu priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu<sup>10</sup>. Tas tādēļ, ka nav izslēgts, ka nodokļu administrācija laikus nevar konstatēt, ka materiālo tiesību apsvērumi neļauj izmantot formāli pastāvošās tiesības atskaitīt priekšnodokli.

24. Tādējādi PVN direktīvas 203. panta mērķis gadījumā, ja PVN ir norādīts nepamatoti, ir nodrošināt tādu salīdzināmu paralēlismu starp rēķina saņēmēja atskaitīto priekšnodokli un rēķina izsniedzēja nodokļu parādu, kāds parasti rastos pareizi izrakstīta rēķina gadījumā pakalpojumu sniedzējam un pakalpojumu saņēmējam<sup>11</sup>. Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 203. panta formulējumu nav nepieciešams, lai rēķina saņēmējs būtu faktiski atskaitījis priekšnodokli. Ir pietiekami, ka pastāv risks, ka šāda atskaitīšana varētu tikt (nepamatoti) veikta.

25. Rezultātā attiecīgi rēķina izsniedzējs neatkarīgi no parāda ir atbildīgs par (abstrakto) risku, ka rēķina saņēmējs, pamatojoties uz šo (nepareizo) rēķinu, var nepamatoti atskaitīt priekšnodokli. Tātad runa nav par istu nodokļu parādu, bet gan rēķina izsniedzēja atbildību par risku, kā to Tiesa jau ir precizējusi<sup>12</sup>.

26. Šī atbildība rodas ne tikai, kļūdoties par pareizo nodokļa likmi (kad parastās nodokļa likmes vietā rēķinā tiek norādīta samazinātā nodokļa likme), bet arī norēķinos par fiktīviem darījumiem<sup>13</sup>.

27. Tādējādi PVN direktīvas 203. pants ietver abstraktu riska situāciju, kurā rēķina izsniedzējam neatkarīgi no vainas ir paredzēta atbildība par risku, ko viņš ir radījis, izsniedzot viltotus rēķinus par fiktīviem darījumiem. Sekas ir tādas, ka viņam pašam ir jāmaksā nepareizi norādītais PVN.

<sup>7</sup> Ciktāl Tiesa parasti izmantotajā frāzē runā par to, ka PVN direktīvas 203. panta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zudumu, “ko var izraisīt atskaitīšanas tiesības”, tas ir nedaudz neprecīzi; skat. spriedumus, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968, 20. punkts); 2022. gada 29. septembris, *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, 36. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. punkts); 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts), un 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. punkts). Runa tieši nav par *tiesībām* uz priekšnodokļa atskaitīšanu, bet tikai par risku, kas izriet no *nepamatotas* priekšnodokļa atskaitīšanas. Tas, šķiet, tā arī vienmēr ir domāts, jo pamatotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nevar izraisīt nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku.

<sup>8</sup> Tas skaidri norādīts spriedumos, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 27. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. punkts); 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. un 36. punkts), un 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. un nākamie punkti).

<sup>9</sup> Spriedums, 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. punkts).

<sup>10</sup> Tas nepārprotami norādīts spriedumā, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. un nākamie punkti), ar atsauci uz spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. punkts).

<sup>11</sup> Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, 31. un nākamie punkti).

<sup>12</sup> Skat. nepārprotami spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 61. punkts).

<sup>13</sup> Skat. tikai spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 26. punkts) kopsakarā ar maniem secinājumiem lietā *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, 30. un nākamie punkti). Uz ko ir atsauce spriedumā, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 30. punkts). Agrāk spriedumos, 2002. gada 15. oktobris, Komisija/Vācija (C-427/98, EU:C:2002:581, 41. punkts). Lidzīgi skat. spriedumu, 2022. gada 29. septembris, *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, 35. punkts).

## 2. Riska situācijai piemērojamās robežas

28. Tomēr šai abstraktajai riska situācijai, kas paredz rēķina izsniedzējam neatkarīgi no vainas segt nepareizi norādīto PVN, ir robežas. Lai šī atbildība, ņemot vērā attiecīgās personas pamattiesības (P cita starpā atsaucas uz Hartas 17. pantu), nebūtu patvaļīga, ir nepieciešams gan objektīvs iemesls (tātad nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks – par to a) apakšpunktā), gan subjektīva atbildības par zaudējumu risku attiecināmība (par to b) apakšpunktā).

### a) Zaudējumu riska nepieciešamība

29. Kā Tiesa nesen ir nospriedusi, PVN direktīvas 203. pantā paredzētā riska situācija nav piemērojama, ja PVN ieņēmumu zaudējumu risks *per se* ir izslēgts<sup>14</sup>. Tiesa to apstiprināja gadījumā, kurā tika konstatēts, ka kļūdainie rēķini tika izsniegti tikai galapatērētājiem, kuriem nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli<sup>15</sup>.

30. Šāds zaudējumu risks *per se* ir izslēgts arī tiktāl, ciktāl, kā šajā gadījumā, nodokļu administrācija jau ir atklājusi sabiedrības P darbinieku organizēto krāpšanu, līdz ar to fiktīvo rēķinu pircēji ir zināmi un priekšnodokļa atskaitīšana tiem varēja tikt sekmīgi un galīgi atteikta. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Polijas valstij tas zināmā apmērā ir izdevies. Tālab šādā apmērā vairs nerodas jautājums par PVN direktīvas 203. panta piemērojamību, bet gan labākajā gadījumā vēl jautājums par fiktīvo rēķinu pārdevēju un pircēju sodīšanu. Tomēr tas parasti ir krimināltiesību, nevis nodokļu tiesību jautājums. Kā Tiesa jau ir uzsvērusi<sup>16</sup>, PVN direktīvas 203. pantam nav soda rakstura.

31. Rēķina izsniedzēja (neatkarīgi no tā, vai tā ir sabiedrība P vai P. K.) papildu nodokļu saistības šādā gadījumā izraisītu “valsts iedzīvošanos” saistībā ar krāpšanu PVN jomā. Tas acīmredzami pārsniegtu to, kas nepieciešams krāpšanas apkarošanai. Tas būtu arī savāds rezultāts, ja tiesiska valsts varētu sasniegt lielākus nodokļu ieņēmumus sakarā ar atklātu krāpšanu PVN jomā nekā bez tās. Tas tādēļ, ka, ciktāl nebija iespējams pieprasīt priekšnodokļa atskaitījumu, Polijas PVN ieņēmumi palielinātos, lai gan nekāds darījums netika veikts. Šāds rezultāts arī nebūtu saderīgs ar atbildības noteikuma raksturu (par to detalizēti iepriekš šo secinājumu 22. un nākamajos punktos).

32. Attiecīgi Tiesa ļoti sen ir nospriedusi, ka, pat ja PVN direktīvā nav ietverta neviena norma par rēķina izsniedzēja nepamatoti rēķinā norādītā PVN korekciju<sup>17</sup>, attiecīgs risinājums ir jāatrod dalībvalstīm<sup>18</sup>. Šim risinājumam Tiesa ir izstrādājusi divas pieejas, kas dalībvalstīm ir jāņem vērā.

<sup>14</sup> Spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968, 24. un 25. punkts). Līdzīgi jau spriedumā, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts un 32. un nākamie punkti – gadījumā, ja nodokļu administrācija ir jau varējusi galīgi atteikt priekšnodokļa atskaitīšanu).

<sup>15</sup> Spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968, 25. punkts).

<sup>16</sup> Spriedums, 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 34. punkts). Līdzīgi spriedumā, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 37. punkts).

<sup>17</sup> Skat. nepārprotami spriedumus, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 30. punkts); 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 38. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. punkts).

<sup>18</sup> Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou u.c.* (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts); 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

33. Tādējādi, no vienas puses, dalībvalstīm, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, savā valsts tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt *ikvienu* rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu *labticību*<sup>19</sup>. No otras puses, PVN neitralitātes princips prasa, lai būtu iespējams koriģēt rēķinā nepamatoti norādītu PVN, ja rēķina izsniedzējs laikus un pilnībā ir novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, dalībvalstīm *nepieprasot*, lai šāda korekcija būtu atkarīga no rēķina izsniedzēja labticības<sup>20</sup>.

34. Pēdējā minētajā gadījumā nebūtu svarīgi, kāpēc ir izslēgts nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks, proti, vai rēķina izsniedzējs to ir aktīvi novērsis, vai arī to ir izdevies novērst nodokļu administrācijai<sup>21</sup>. Tas tādēļ, ka dalībvalstu veiktie pasākumi, lai nodrošinātu nodokļu pareizu iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tāpēc tos nedrīkst piemērot tā, ka tiek apdraudēta PVN neitralitāte, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips<sup>22</sup>. Tas it īpaši attiecas uz abstraktu riska situāciju (par to jau iepriekš šo secinājumu 26. un nākamajos punktos).

35. Tālab jautājums par sabiedrības P atbildību par P. K. izsniegtajiem viltotajiem rēķiniem rodas tikai tiktāl, ciktāl nav bijis iespējams novērst pircēju veikto priekšnodokļa atskaitīšanu, tātad ciktāl joprojām pastāv kaitējums Polijas nodokļu ieņēmumiem.

#### b) *Subjektīva attiecināšana: rēķina izsniedzējs*

36. Ciktāl šāds kaitējums joprojām pastāv, atbildība par to būtu arī attiecināma uz sabiedrību P, jo PVN direktīvas 203. pants attiecas tikai uz šo rēķinu izsniedzēju. Šajā gadījumā īpatnība ir tāda, ka rēķinā norādītais izpildījuma sniedzējs (šajā gadījumā sabiedrība P), kas parasti sagatavo rēķinu, šo rēķinu tieši nav sagatavojis. To bija sagatavojusi P. K., kas tikai bija izmantojusi sava darba devēja nosaukumu. Tomēr pirmšķietami, pat ja tika izmantots atšķirīgs rēķina formāts, izskatās, ka šos rēķinus būtu sagatavojusi sabiedrība P. Tika izmantots tās nosaukums, adrese un nodokļu maksātāja numurs.

37. Ja P. K. būtu pilnīgi nesaistīta trešā persona, kas vairāk vai mazāk nejauši būtu izmantojusi sabiedrības P datus, lai sagatavotu un pārdotu viltotus rēķinus (arī šādi gadījumi ir bijuši), atbilde būtu skaidra. Tā kā uz sabiedrību P nav attiecināma šīs trešās personas rīcība, sabiedrības P atbildības atzišana būtu patvaļīga un nesamērīga, un tādēļ sabiedrība P nekad – kā norāda arī nodokļu administrācija – nevarētu tikt uzskatīta par šo rēķinu izsniedzēju.

38. Tomēr atšķirībā no gadījuma, kad viltotus rēķinus sagatavo nesaistīta trešā persona, šajā gadījumā pastāv zināma saikne starp faktisko rēķina izsniedzēju (P. K.) un šķietamo rēķina izsniedzēju (sabiedrību P), pamatojoties uz tajā laikā pastāvošajām darba attiecībām. P. K.

<sup>19</sup> Spriedumi, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. punkts); 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

<sup>20</sup> Spriedumi, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 28. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou u.c.* (C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 50. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. punkts).

<sup>21</sup> Skat. spriedumu, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts – nodokļu administrācijas atteikums). Līdzīgi arī spriedums, 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou u.c.* (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 52. punkts – summa, kas nevar būt PVN, nerada nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku).

<sup>22</sup> Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 39. punkts); pēc analogijas skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).



apzināti izmantoja savas pie sabiedrības P iegūtās zināšanas par degvielas daudzumiem, kuru pārdošanas čeki tika izmesti, rēķina datus, kas attiecās uz sabiedrību P, un tās nodokļu maksātāja numuru.

39. Tomēr ir skaidrs, ka šī (noziedzīgā) viltoto rēķinu pārdošana, izmantojot sabiedrības P nosaukumu, notika bez sabiedrības P ziņas un gribas, kā arī neietilpa atbilstoši darba tiesībām nodotajā darba pienākumu apjomā vai ar tiesisku darījumu noformētās pilnvarās.

40. Izšķirošais jautājums ir par to, kurš šādā gadījumā ir rēķina izsniedzējs PVN direktīvas 203. panta izpratnē. Tādējādi ir jāprecizē, vai un ar kādiem nosacījumiem uz darba devēja atbildību var attiecināt tā darbinieku neatļautas darbības (šajā gadījumā organizētās noziedzības formā) vai arī tas šajā ziņā var tikt atbrīvots no atbildības savas labticības dēļ.

41. Saskaņā ar PVN direktīvas 203. panta formulējumu PVN maksā ikviena persona, kas PVN norāda rēķinā. Ikviena persona ir pietiekama, t.i., tai nav jābūt nodokļu maksātājam, kas nodokli norāda rēķinā. Turklāt direktīvā ir paredzēta aktīva darbība (“norāda”). Taču nodokli norādīja nevis sabiedrība P, bet gan tā darbiniece P. K. Tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas formulējumu P. K. ir jāmaksā nodoklis, ko viņa ir nepareizi norādījusi. Sabiedrība P tikai pirmšķietami ir rēķina izsniedzējs.

42. Šajā ziņā iepriekš (šo secinājumu 22. un nākamajos punktos) izklāstītā jēga un mērķis kā atbildība par zaudējumu risku liecina pret to, lai līdzās [rēķina] izsniedzējam atbildību noteiktu arī “šķietamajam izsniedzējam”. PVN direktīvas 203. panta mērķis nav sodīt vai divkāršot nodokļu ieņēmumus, bet gan aizsardzība pret nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku. Līdz ar to tikai viena persona var tikt uzskatīta par [rēķina] izsniedzēju PVN direktīvas 203. panta izpratnē. Tas izriet arī no korigēšanas iespējas, ko Tiesa atzīst pat [rēķina] izsniedzējam par rīcību, kurā tas ir vainojams. Saskaņā ar to dalībvalstīm ir jāparedz iespēja *korigēt jebkuru* rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību<sup>23</sup>. Tomēr tas nozīmē, ka šī persona arī zina, kam tā nepareizos rēķinus ir izrakstījusi. Taču sabiedrībai P nav zināmi rēķinu pircēji. Tas ir zināms tikai P. K.

43. Tādējādi, ciktāl joprojām pastāv zaudējumu risks (vai kaitējums) Polijas nodokļu ieņēmumiem, P. K. kā fiktīvo rēķinu izsniedzējai principā ir jāmaksā tajos nepamatoti norādītais pievienotās vērtības nodoklis.

### **C. Atbildības par trešās personas noziedzīgo rīcību attiecināmība**

44. Citāds rezultāts varētu rasties tikai tad, ja P. K. noziedzīgo rīcību kaut kādā veidā var attiecināt uz nodokļa maksātāju (šajā gadījumā – sabiedrību P). It īpaši Polijas nodokļu administrācija atsauca uz sava veida “vainu uzraudzības pienākumu neizpildē”. Tā kā sabiedrība P zināja, ka P. K. rēķinus var sagatavot arī manuāli, neizmantojot parasto rēķinu sagatavošanas sistēmu, sabiedrībai P bija jāzina, ka tiek sagatavoti fiktīvi rēķini. Tā kā nebija piemērotu uzraudzības pasākumu, atbildība par P. K. rīcību esot attiecināma uz sabiedrību P.

<sup>23</sup> Spriedumi, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. punkts); 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *Sroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

## 1. Atbildības par trešās personas noziedzīgo rīcību attiecināšana saskaņā ar krāpšanas aizlieguma “principu”?

45. Šī Polijas pieeja ir nedaudz līdzīga Tiesas judikatūrai par atteikumu atskaitīt priekšnodokli (vai piešķirt atbrīvojumu no nodokļa, vai, iespējams, pat abus vienlaikus), ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, iegādājoties šīs preces vai šos pakalpojumus, tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā<sup>24</sup>.

46. Tiesas ieskatā šāds nodokļa maksātājs PVN direktīvas vajadzībām ir jāuzskata par šīs krāpšanas dalībnieku vai sekmētāju neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa vēlākos ar nodokli apliekamos darījumos<sup>25</sup>. Līdz ar to valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga<sup>26</sup>. No šiem elementiem Tiesa ir pat izstrādājusi īpašu, acīmredzami PVN tiesībās ietvertu “krāpšanas aizlieguma principu”<sup>27</sup>.

47. Neatkarīgi no tā, ka šī judikatūra ir ļoti plaša un rada papildu jautājumus<sup>28</sup>, šajā gadījumā runa nav par to, ka sabiedrība P atsaucas uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli vai saņemt atbrīvojumu no nodokļa, tātad tiesībām, kurām ir mantiska vērtība. Sabiedrība P tikai nevēlas būt atbildīga par trešās personas (fiktīvo rēķinu pircēju, ar kuriem tai nav nekādu attiecību) gūto mantisko labumu. Tādējādi runa nav par krāpšanas apkarošanu darījumu ķēdes ietvaros, bet gan par atbildību par “ikvienas personas” saistību neizpildi<sup>29</sup>.

48. Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 203. panta formulējumu tikai fakts, ka tai bija zināms (vai bija jāzina) par to, ka nesaistīta trešā persona sagatavo un pārdod fiktīvus rēķinus, izmantojot tās vārdu, nevar pamatot atbildību. Par noziedzības apkarošanu ir atbildīga nevis “ikvienu persona”, bet gan dalībvalsts. Nepastāvot īpašam iemeslam attiecināšanai saistībā ar šo trešo personu<sup>30</sup>, nodokļu maksātājam nevar atteikt nekādu “priekšrocību” (atbrīvojumu no nodokļa un/vai priekšnodokļa atskaitījumu) un vēl jo vairāk “ikvienai personai” nevar uzlikt nekādu atbildību (kā papildu nodokļu saistības).

<sup>24</sup> Skat. spriedumus, 2022. gada 24. novembris, *Finanzamt M (Tiesību uz PVN atskaitīšanu apjoms)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 25. punkts); 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 46. un 47. punkts); 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

<sup>25</sup> Spriedumi, 2022. gada 24. novembris, *Finanzamt M (Tiesību uz PVN atskaitīšanu apjoms)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 25. punkts), un 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 46. un 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

<sup>26</sup> Spriedumi, 2022. gada 24. novembris, *Finanzamt M (Tiesību uz PVN atskaitīšanu apjoms)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 24. punkts), un 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>27</sup> Spriedums, 2022. gada 24. novembris, *Finanzamt M (Tiesību uz PVN atskaitīšanu apjoms)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 20. un 29. punkts).

<sup>28</sup> Par to liecina nebeidzami lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu par jautājumu kopumu – skat. tikai pēdējos spriedumus, 2022. gada 24. novembris, *Finanzamt M (Tiesību uz PVN atskaitīšanu apjoms)* (C-596/21, EU:C:2022:921); 2022. gada 15. septembris, *HA.EN* (C-227/21, EU:C:2022:687), un 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910).

<sup>29</sup> Skat. nepārprotami spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 61. punkts).

<sup>30</sup> Šķiet, ka Tiesa judikatūrā krāpšanas apkarošanas jomā to attiecina uz pastāvošo darījumu ķēdi un “priekšrocības” pieprasīšanu šīs darījumu ķēdes ietvaros.

## 2. Atbildības par savu darbinieku noziedzīgu rīcību attiecināmība, pamatojoties uz negodprātības kritēriju

49. Tādējādi risinājums neizriet no iepriekš minētās judikatūras par krāpšanas apkarošanu, bet gan no neitralitātes principa un Tiesas judikatūras par PVN direktīvas 203. pantu. Proti, saskaņā ar to dalībvalstīm, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, savā valsts tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs, kuram, kā to pamatoti uzsver Komisija savos apsvērumos, nav jābūt uzņēmējam, pierāda savu *labticību*<sup>31</sup>.

50. Ir taisnība, ka tas attiecas uz rēķina izsniedzēju, kas nav sabiedrība P. Tomēr šo pieeju var piemērot, kā, šķiet, to apgalvo arī Komisija, arī attiecībā uz personu, kas pirmšķietami ir uzskatāma par rēķina izsniedzēju (šķietamo izsniedzēju). Proti, ja viņš bija labticīgs, tad drīzāk ir cietušais, nevis noziedzīga nodarījuma izdarītājs un uz to nevar attiecināt PVN direktīvas 203. pantu. Savukārt, ja viņš nav bijis labticīgs *un* rēķina izsniedzēja rīcību var attiecināt uz viņu kā paša rīcību (pamatojoties uz īpašu saikni vai atbildību), tad atbildība var tikt attiecināta arī uz viņu kā nepareizā rēķina izsniedzēju.

51. Jāņem vērā, ka šajā gadījumā darbinieka noziedzīgajai darbībai, proti, fiktīvu rēķinu izsniegšanai un pārdošanai, nebija tiešas saistības ar amatu sabiedrības P uzņēmumā, kas viņam tika piešķirts saskaņā ar darba tiesībām. Drīzāk šis amats viņam tikai sniedza iespēju veikt šo darbību, kas tomēr viņam bija aizliegta saskaņā ar darba tiesībām. Tādēļ atbildību par šo rēķinu izsniegšanu – atšķirībā no gadījuma, kad darbinieki darba procesā izraksta rēķinus (attiecīgā gadījumā kļūdainus) par degvielas piegādēm, – nevar uzreiz attiecināt uz sabiedrību P. Šajā ziņā ir jānošķir *rēķinu izsniegšana sabiedrības P vārdā* (darba tiesībās paredzēto pilnvaru ietvaros) un *rēķinu izsniegšana, izmantojot sabiedrības P vārdu* (principā organizētās noziedzības ietvaros un bez tās ziņas).

52. Tomēr, kā pamatoti uzsver nodokļu administrācija, darba devējam pastāv zināma saikne ar saviem darbiniekiem vai atbildība par tiem. Tādēļ izšķiroši ir tas, saskaņā ar kādiem kritērijiem darba devējs var būt labticīgs.

## 3. Par labticības kritēriju PVN direktīvas 203. panta kontekstā

53. Labticība ir izslēgta, ja darba devējs zināja par sava darbinieka rīcību un neiejaucās, lai gan varēja to izdarīt. Šajā gadījumā tas apzināti darbinieka rīcību padara par savu. Attiecīgi, pamatojoties uz tā apzināti pieļauto šķietamību, ko rada fiktīvie rēķini, viņš ir uzskatāms par vienīgo šo rēķinu izsniedzēju. Taču šis nav tāds gadījums.

54. Saistībā ar lauksaimniecības subsīdiju samazināšanu par subsīdiju prasību pārkāpumiem, ko ir izdarījusi trešā persona (līgumslēdzējs), Tiesa jau ir izstrādājusi attiecināšanas kritērijus. Tā nosprieda, ka gadījumā, ja pārkāpumu ir izdarījusi trešā persona, kura saskaņā ar atbalsta saņēmēja uzdevumu ir veikusi noteiktus darbus, tad par šo pārkāpumu pie atbildības var saukt [atbalsta] saņēmēju, ja tas, izvēloties trešo personu, to uzraugot vai sniedzot tai norādījumus, ir rīkojies tīši vai nolaidīgi. Tas tā ir neatkarīgi no tā, vai trešā persona pati ir rīkojusies tīši vai

<sup>31</sup> Spriedumi, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. punkts); 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

nolaidīgi<sup>32</sup>. Tomēr to nevar *pašu par sevi* attiecināt uz šeit aplūkoto situāciju. Pirmkārt, attiecībā uz fiktīvu rēķinu izsniegšanu sabiedrība P nebija pilnvarojusi P. K, bet gan pēdējā minētā pati, neievērojot savas “pilnvaras”, rikojās tīšām. Otrkārt, sabiedrība P nav arī iedzīvojusies par valsts līdzekļiem, kuri tai atkal būtu jāatņem mērķa nesasniegšanas dēļ.

55. Tomēr var atsaukties uz tajā minēto ideju par vainojamību paša izdarītajā izvēlē un uzraudzības (šajā gadījumā darba devēja) pienākumu neizpildi, ja tas ir nodokļa maksātājs PVN tiesību izpratnē. Tas tā ir tāpēc, ka nodokļu maksātājiem ir īpaša loma PVN sistēmas darbībā. Tādēļ Tiesa tos dēvē arī par nodokļu iekasētājiem valsts labā<sup>33</sup>.

56. Netiešā PVN sistēma ir īpaši neaizsargāta pret ļaunprātīgu izmantošanu tieši tādēļ, ka pastāv nesakritība starp nodokļu maksātājiem un personām, kas ir atbildīgas par nodokļu nomaksu. Priekšnodokļa atskaitīšana, ko veic nodokļa maksātājs darījumu ķēdē, vēl vairāk palielina šo risku. Tomēr šī sistēmiskā krāpšanas riska novēršana galvenokārt ir likumdevēja atbildība.

57. Vēl jo vairāk tas tā ir Savienībā, kurā tiesiskumam ir īpaša vērtība. Attiecīgi Tiesa aizvien vairāk uzsver, ka Savienību veido valstis, kas ievēro un atzīst LES 2. pantā noteiktās vērtības<sup>34</sup>. Pie vērtībām, kuras paredzētas LES 2. pantā un uz kuru pamata ir dibināta Savienība, it īpaši pieder tiesiskuma princips. Tādēļ dalībvalsts šo pašu radīto risku nevar vienpusēji pārnest uz privāto tiesību subjektiem. Cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā vispirms ir valsts, nevis privātpersonas uzdevums. Kā Komisija pamatoti uzsver savos apsvērumos, pat nodokļu ieņēmumu aizsardzība nevar radīt situāciju, ka PVN tiek uzlikts nodokļa maksātājam, kuram nav nekāda sakara ar krāpšanu (šajā gadījumā – fiktīvu rēķinu pārdošanu).

58. Tomēr valsts kā nodokļu kreditors netiešo nodokļu sistēmā noteikti ir atkarīga no nodokļu maksātāju kā nodokļu iekasētāju palīdzības. Pat tad, ja tiem ir obligāti un bez atlīdzības jāiesaistās PVN iekasēšanā, nav nesamērīgi pieprasīt zināmu, bet ne pārmērīgu rūpību. Tādēļ nodokļu maksātājs kā nodokļu iekasētājs valsts labā it īpaši nedrīkst pievērt acis un apzināti pieņemt krāpšanu PVN jomā. Tas ietekmē arī Savienības tiesībās paredzēto attiecināšanu par savu darbinieku veiktajām krāpnieciskajām darbībām.

59. Kā jau esmu norādījusi savos secinājumos tiesvedībā par lauksaimniecības subsīdiju atgūšanu, dažu dalībvalstu tiesībās atbildības par palīgdarbinieku pārkāpjošo rīcību attiecināšana neatkarīgi no to vainas nav sastopama<sup>35</sup>. Līdz ar to vadītājs saskaņā ar, iespējams, nerakstītu Savienības tiesībās paredzētu tiesību principu nav automātiski atbildīgs par tā palīgdarbinieku pārkāpjošo rīcību tādā pašā veidā, kā tas būtu viņa paša gadījumā, bet tikai tiktāl, ciktāl viņš, piemēram, ir izdarījis nepareizu izvēli vai nav izpildījis uzraudzības pienākumu.

60. PVN direktīvas 203. panta kontekstā tas nozīmē, ka sabiedrība P tik ilgi ir jāuzskata par labticīgu, kamēr vien tai nevar pārņemt viņas *pašas* vainu. Tādēļ tikai vispārīgs “pienākums zināt” vēl nepamato pašas vainu, bet tikai tad, ja tā personīgi ir vainojama nepareizi izdarītā izvēlē vai uzraudzības pienākuma neizpildē. Šajā gadījumā nav saskatāma vainojamība izdarītajā izvēlē, tāpēc iespējama ir tikai vainojamība uzraudzības pienākumu neizpildē.

<sup>32</sup> Spriedums, 2014. gada 27. februāris, van der Ham un van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, 53. punkts). Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā *van der Ham un van der Ham-Reijersen van Buuren* (C-396/12, EU:C:2013:698, 73. un nākamie punkti).

<sup>33</sup> Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

<sup>34</sup> Spriedums, 2019. gada 24. jūnijs, Komisija/Polija (Augstākās tiesas neatkarība) (C-619/18, EU:C:2019:531, 42. un 43. punkts).

<sup>35</sup> Skat. manus secinājumus lietā *van der Ham un van der Ham-Reijersen van Buuren* (C-396/12, EU:C:2013:698, 76. punkts).

61. To, vai šajā gadījumā šāda vainojamība pastāv, var izlemt tikai iesniedzējtiesa. Tomēr tā ir atšķirīga pieeja nekā tā, ko Tiesa ir izstrādājusi savā judikatūrā, atsakot priekšnodokļa atskaitīšanu vai nodokļa atbrīvojuma piešķiršanu “krāpniecisku” darījumu ķēdēs. Kā norādi par labticību it īpaši var ņemt vērā to, vai un kā nodokļu maksātājs, nosakot organizētās noziedzības apmēru (zaudējumus galvenokārt radīja fiktīvo rēķinu pircēji), ir sadarbojies ar nodokļu iestādēm.

62. Pretēji tam, kā acīmredzami uzskata nodokļu administrācija, šajā ziņā nav nozīmes tam, ka P. K. pienākumu apjoms nebija fiksēts rakstveidā. Tas, vai ir vai nav rakstveidā definēti pienākumi, labākajā gadījumā nenozīmīgi samazina darbinieka noziedzīgas rīcības risku. Šā iemesla dēļ, pretēji tam, ko savos apsvērumos apgalvo ombuds, nav nozīmes tam, vai rēķinu izsniegšana principā ietilpst vai neietilpst darbinieka pienākumos. Darbinieks, kurš vēlas izveidot fiktīvus rēķinus, var to darīt jebkurā brīdī neatkarīgi no tā, vai pareizu rēķinu izrakstīšana ietilpst viņa darba pienākumos.

63. Turklāt fakts, ka P. K. parastus rēķinus varēja izrakstīt un izrakstīja arī ārpus BOS sistēmas, nenozīmē, ka darba devējam bija jāparedz, ka tā darbinieki izraksta un tālākpārdod viltotus rēķinus. Ja grāmatvedības uzskaitē (BOS sistēmā un ārpus tās) līdz šim nav konstatēti nekādi pārkāpumi, no nodokļu administrācijas uzskaitītajiem punktiem nevar secināt vainojamību uzraudzības pienākumu neizpildē. Kā sabiedrība P pamatoti norāda savos apsvērumos, privāto tiesību subjektam (kā darba devējam) ir grūti novērst šāda veida P. K., citu darbinieku un rēķinu pircēju veikto “organizēto noziedzību”.

64. Šajā ziņā, šķiet, būs jāveic nošķiršana atkarībā no tā, vai ir vai nav bijis konkrēts iemesls vai konkrētas norādes, kā to pamatoti norāda Komisija, lai veiktu īpašu uzraudzību. Nepastāvot konkrētam iemeslam, no nodokļa maksātāja labākajā gadījumā varētu prasīt, lai tam būtu vienkārša iekšējā riska pārvaldības sistēma – nodokļu maksātājs nevar akli uzticēties saviem darbiniekiem. Tomēr, tiklīdz nodokļu maksātājam ir konkrētas norādes, tam var pieprasīt veikt arī konkrētākus uzraudzības pasākumus, līdz pat tiesībaizsardzības iestāžu iesaistīšanai. Tas galu galā ir visaptverošs vērtējums, ņemot vērā visus apstākļus, kas ir jāveic iesniedzējtiesai.

## V. Secinājumi

65. Tādējādi ierosinu uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka rēķina par fiktīviem darījumiem šķietamajam izsniedzējam tajā norādītais nodoklis ir jāmaksā tikai tad, ja: 1) rēķina saņēmējam vēl nebija iespējams atteikt priekšnodokļa atskaitījumu, 2) uz viņu ir attiecināma rēķina izsniegšana, ko veica trešā persona, pamatojoties uz īpašu atbildību (vai saikni), un 3) viņš nav bijis labticīgs. Turklāt labticība var tikt izslēgta tikai šķietamā izsniedzēja paša vainas gadījumā. Nodokļa maksātāja gadījumā šo vainu var atspoguļot arī vainojami kļūdaina savu darbinieku izvēle vai uzraudzība.