



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2024. gada 7. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz PVN atskaitīšanu – Jēdziens “nodokļa maksātājs” – Nodokļu neitralitātes princips – Samērīguma princips – Sabiedrība, kas neveic darbību – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru ir atteiktas tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, atmaksāšanu vai kompensēšanu

Lietā C-341/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) iesniegusi ar 2022. gada 19. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 25. maijā, tiesvedībā

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

pret

Agenzia delle Entrate,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda trešās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*], N. Jēskinens [*N. Jääskinen*] (referents) un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

ģenerālvokāts: E. M. Kolins [A. M. Collins],

sekretārs: Č. Di Bella [*C. Di Bella*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 14. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA* vārdā – *R. Nicastro, avvocata,*
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *D. G. Pintus, P. Pucciariello* un *F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,*
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia, F. Moro* un *P. Rossi*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2023. gada 28. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 9. panta 1. punktu un 167. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes, samērīguma, tiesiskās paļāvības aizsardzības un tiesiskās noteiktības principus.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa* (turpmāk tekstā – “sabiedrība *Feudi*”) un *Agenzia delle Entrate* (Ieņēmumu dienests, Itālija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir formulēts šādi:
“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.
Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo [vai tām pielīdzināmo] profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”
- 4 Šīs direktīvas 63. pantā ir paredzēts:
“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”
- 5 Minētās direktīvas 167. pantā ir noteikts:
“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”
- 6 Šīs pašas direktīvas 168. panta a) punkts ir formulēts šādi:
“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.”

7 Atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam:

“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.

[..]”

Itālijas tiesības

8 1994. gada 23. decembra *legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica* (Likums Nr. 724 par valsts finanšu racionalizēšanas pasākumiem; 1994. gada 30. decembra *GURI* Nr. 174 kārtējais pielikums; turpmāk tekstā – “Likums Nr. 724/1994”) 30. pantā “Aizsegsabiedrības. Aktīvu vērtēšana”, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā, ir noteikts:

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

[..].

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

4. *bis* Ja pastāv objektīvas situācijas, kuru dēļ nav bijis iespējams gūt peļņu, krājumu un 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 [..].

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *Vigna Ottieri Srl* (turpmāk tekstā – “sabiedrība *Vigna*”) bija saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem reģistrēta sabiedrība, kas nodarbojās ar vīna ražošanu un tirdzniecību Kampānijas reģionā (Itālija).

10 2010. gada 22. decembrī nodokļu iestāde sabiedrībai *Vigna* nosūtīja paziņojumu par nodokli, kurā tostarp bija norādīts, ka 2008. taksācijas gadā tā tika uzskatīta par sabiedrību, kas neveic darbību (tā sauktā “aizsegsabiedrība”), pamatojoties uz to, ka vēlāk veikto darījumu summa, kura apliekama ar PVN un kuru pēdējā minētā bija deklarējusi, bija zemāka par robežvērtību, zem

kuras Likuma Nr. 724/1994 30. panta piemērošanas nolūkā sabiedrības tiek uzskatītas par tādām, kas neveic darbību. No šī paziņojuma par nodokli arī izrietēja, ka sabiedrība *Vigna* nebija sasniegusi šādu sliekšni trīs secīgos taksācijas periodos, proti, 2006., 2007. un 2008. gadā. Līdz ar to nodokļu iestāde atteicās atskaitīt PVN kredītu 42 108 EUR apmērā, ko sabiedrība *Vigna* bija pieprasījusi par 2009. taksācijas gadu.

- 11 Sabiedrība *Vigna* par minēto paziņojumu par nodokli cēla prasību *Commissione tributaria provinciale di Avellino* (Avellino provinces Nodokļu tiesa, Itālija). Ar 2012. gada 18. aprīļa spriedumu šī tiesa šo prasību noraidīja.
- 12 Sabiedrība *Feudi*, kas no 2012. gada 27. septembra pārņēma sabiedrību *Vigna*, par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno* (Kampānijas reģiona Nodokļu tiesas Salerno pārcelšanas nodaļa, Itālija), kas šo apelācijas sūdzību noraidīja.
- 13 2014. gada 27. martā sabiedrība *Feudi* iesniedza kasācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija), kas ir iesniedzējtiesa. Būtībā tā apgalvo, ka atteikums tai piešķirt tiesības atskaitīt PVN nav saderīgs ar Savienības tiesībām.
- 14 Iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka attiecīgie Itālijas tiesību akti ir vērsti uz to, lai atturētu no aizsegsabiedrību izveidošanas un tādējādi novērstu, ka juridiskas personas, kas formāli veic saimniecisko darbību, bet faktiski to neveic, saņemtu nodokļu priekšrocības. Šajā nolūkā Likuma Nr. 724/1994 30. pantā esot paredzēts preventīvs mehānisms, kas esot balstīts uz prezumpciju, saskaņā ar kuru tas, ka sabiedrības neveic darbību, var tikt izsecināts no tā, ka peļņa, ko var saprātīgi sagaidīt no tās rīcībā esošajiem aktīviem, ir zemāka par šajā tiesību normā noteikto ienākumu robežvērtību. Tomēr sabiedrība varot atspēkot šo prezumpciju, pierādot, ka šo ienākumu robežvērtību nevarēja sasniegt noteiktā laikposmā objektīvu apstākļu dēļ.
- 15 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar minēto tiesību normu sabiedrībām, kuras neveic darbību, nevar atmaksāt PVN kredītu, kas norādīts deklarācijā un kas tostarp izriet no atskaitāmā PVN summas, kura pārsniedz iekasēto PVN. Šo kredītu arī nevar nedz kompensēt, nedz pārnest. Līdz ar to minēto kredītu varētu atskaitīt no PVN, kas maksājams par nākamajiem taksācijas periodiem. Tomēr, ja trīs secīgos taksācijas periodus sabiedrība, kas neveic darbību, neveic ar PVN apliekamus darījumus, kuru summa ir vismaz vienāda ar summu, kas izriet no minētās ienākumu robežvērtības, minēto kredītu vairs nevarētu pārcelt. Šī sabiedrība tādējādi zaudētu tiesības uz PVN atskaitīšanu.
- 16 Šādos apstākļos iesniedzējtiesa jautā, pirmkārt, vai var atņemt nodokļa maksātāja statusu un līdz ar to atteikt tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu sabiedrībai, kura veic ar PVN apliekamus darījumus, tomēr nesasniedzot attiecīgajos Itālijas tiesību aktos paredzēto ienākumu robežvērtību, ja šī sabiedrība nepierāda, ka tādu ienākumu gūšanai, kas pārsniedz šo robežvērtību, šķēršļus ir radījuši objektīvi apstākļi. Šajā ziņā tā apšaubā šādas prakses saderību ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu, no kura būtībā izriet, ka nodokļa maksātāja statuss izriet no tā, ka vienība, kas atsauca uz šo statusu, veic saimniecisku darbību.
- 17 Otrkārt, šī tiesa vēlas noskaidrot, vai attiecīgie Itālijas tiesību akti ir saderīgi ar PVN direktīvas 167. pantu, kā arī ar PVN neitralitātes principu un samērīguma principu. Minētā tiesa atgādina, ka, lai gan cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu

izmantošanu ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis, dalībvalstu veiktie pasākumi tomēr nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo un it īpaši tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie sistemātiski apdraudētu PVN neitralitātes principu.

- 18 Treškārt, iesniedzējtiesa jautā, vai Likuma Nr. 724/1994 30. pantā paredzētie tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojumi ir jāuzskata par tādiem, kas ir pretrunā tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem. Tā uzskata, ka nodokļa maksātājs, veicot saimniecisku darījumu, var droši nezināt, vai šis darījums var radīt tiesības uz PVN atskaitīšanu vai atmaksu, jo šo tiesību izmantošana būs pakļauta nosacījumam, ka viņš noteiktā taksācijas periodā ir guvis tādu ienākumu līmeni, kas pārsniedz attiecīgajos Itālijas tiesību aktos paredzēto robežvērtību.
- 19 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, kurš veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus neatbilstoši – 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 [Likuma Nr. 724/1994 30. pants], ar kuru ir atteiktas 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, kurš 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 Savienības tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā [Likuma Nr. 724/1994 30. pants], ar kuru ir atteiktas 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, kurš 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?”

Par pirmo jautājumu

- 20 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas var izraisīt to, ka personai, kas konkrētā taksācijas periodā veic ar PVN apliekamus darījumus, kuru ekonomiskā vērtība nesasniedz valsts tiesību aktos noteikto robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rīcībā esošajiem aktīviem, var tikt liegts PVN maksātāja statuss, ja vien šī persona nepierāda, ka objektīvi apstākļi ir traucējuši sasniegt šo robežvērtību.

- 21 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo daļu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Jēdziens “saimnieciskā darbība” šīs direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā tāds, kas aptver jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo vai tām pielīdzināmo profesiju darbību. Turklāt ir precizēts, ka par saimniecisku darbību uzskatāma “materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaiēcīgus ienākumus”.
- 22 Tātad, PVN direktīvas 9. panta 1. punkta satura analīze, izceļot jēdziena “saimnieciskā darbība” piemērošanas jomu, precīzē arī tā objektīvo raksturu tādā nozīmē, ka darbība tiek aplūkota pati par sevi neatkarīgi no tās mērķiem un rezultātiem (spriedums, 2021. gada 25. februāris, *Gmina Wrocław* (Lietošanas tiesību pārveide), C-604/19, EU:C:2021:132, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 No tā izriet, ka PVN maksātāja statuss nav pakļauts nosacījumam par to, ka personai ir jāveic ar PVN apliekami darījumi, kuru ekonomiskā vērtība pārsniedz iepriekš noteiktu ienākumu robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rīcībā esošajiem aktīviem. Šajā ziņā nozīme ir tikai tam, vai minētā persona faktiski veic saimniecisku darbību un tam, kā atgādināts šī sprieduma 21. punktā, ka tā izmanto materiālu vai nemateriālu īpašumu, lai gūtu no tā ilglaiēcīgus ienākumus.
- 24 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai strīdīgajos taksācijas periodos, proti, 2008. taksācijas gadā un divos iepriekšējos taksācijas gados, attiecībā uz kuriem nodokļu iestāde uzskatīja, ka sabiedrība *Vigna* neveica darbību, šī sabiedrība veica šādu saimniecisko darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē, kā interpretēts šī sprieduma 22. punktā minētajā judikatūrā.
- 25 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nevar izraisīt to, ka PVN maksātāja statuss tiek liegts personai, kas konkrētā taksācijas periodā veic ar PVN apliekamus darījumus, kuru ekonomiskā vērtība nesasniedz valsts tiesību aktos noteikto robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rīcībā esošajiem aktīviem.

Par otro jautājumu

- 26 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 167. pants, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam liedz tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu tādēļ, ka šī nodokļa maksātāja vēlāk veiktā ar PVN apliekamo darījumu summa tiek uzskatīta par nepietiekamu.
- 27 Šajā ziņā jāatgādina, pirmām kārtām, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips. PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visu PVN, kas piemērots iepriekš veiktiem darījumiem. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina

- pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām pašām principā ir piemērojams PVN. Ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā preces vai pakalpojuma iegādes brīdī, izmanto šo precī vai pakalpojumu saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto precī vai pakalpojumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 23. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 27. un 28. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 28 Konkrētāk, no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka, lai varētu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem. Pirmkārt, ieinteresētajai personai ir jābūt “nodokļa maksātājam” šīs direktīvas izpratnē. Otrkārt, preces vai pakalpojumi, uz kuriem atsaucas, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam ir jāizmanto vēlāk savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, un iepriekš šīs preces ir jāpiegādā vai pakalpojumi ir jāsniedz citam nodokļa maksātājam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Attiecībā uz otro no šiem nosacījumiem, uz kuru vienīgo attiecas šis jautājums, ir jāatgādina, ka, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, principā ir nepieciešams, lai pastāvētu tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Tomēr atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo preču pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā nodokļa maksātāja vispārējiem izdevumiem un kā tādas veido daļu no nodokļu maksātāja pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 No iepriekš minētā pamatojuma izriet, ka nevienā PVN direktīvas normā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nav pakļautas prasībai, ka ar PVN apliekamo darījumu, kurus nodokļa maksātājs vēlāk ir veicis noteiktā laikposmā, summai ir jāasniedz noteikta robežvērtība. Gluži pretēji – no šī sprieduma 27. punktā minētās judikatūras izriet, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu tiek garantētas, ja ir izpildīti prasītie nosacījumi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, neatkarīgi no attiecīgā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības rezultātiem.
- 32 Otrām kārtām, tomēr ir jānorāda, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu nodokļa maksātājam var tikt atteiktas, ja, pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem, ir konstatēts, ka atsaukšanās uz tām ir notikusi krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

- 33 Jātgādina, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir ar PVN direktīvu atzīts un veicināts mērķis un ka Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka iesaistītās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Līdz ar to, pat ja tiesību uz nodokļa atskaitīšanu materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti, valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka šo tiesību izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz minētajām tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 34. un 35. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Tā kā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, nodokļu iestādēm ir jāsniedz juridiski pietiekami objektīvi pierādījumi, kas ļauj secināt, ka nodokļa maksātājs ir izdarījis krāpšanu PVN jomā vai arī ir zinājis vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir iesaistīts šādā krāpšanā. Pēc tam valsts tiesām ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu pierādījumu esamību (spriedums, 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Attiecībā uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu no pastāvīgās judikatūras izriet – ļaunprātīgu rīcību PVN jomā var konstatēt, pirmkārt, ja, lai gan formāli tiek piemēroti attiecīgajā PVN direktīvā un valsts tiesību aktos, ar ko šī direktīva transponēta, paredzētie nosacījumi, attiecīgo darījumu rezultātā ir iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana ir pretrunā ar šīm tiesību normām sasniedzamajam mērķim. Otrkārt, no objektīvu pierādījumu kopuma ir jāizriet, ka šo darījumu galvenais mērķis ir tikai šo nodokļu priekšrocību iegūšana (spriedumi, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Proti, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN jomā piemērojamā tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principa mērķis aizliedz pilnībā fiktīvus darījumus, kas neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenoti ar vienu vienīgu mērķi – iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana ir nesaderīga ar PVN direktīvas mērķiem (spriedumi, 1998. gada 16. jūlijs, *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, 26. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Jātgādina arī, ka pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai nodrošinātu PVN pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tādējādi tie nevar tikt izmantoti tā, ka ar tiem sistemātiski tiktu apšaubītas tiesības uz PVN atskaitīšanu un tātad – PVN neitralitāte (spriedumi, 2021. gada 9. decembris, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, 28. punkts, kā arī 2023. gada 25. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (PVN – Fiktīva iegāde), C-114/22, EU:C:2023:430, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa paskaidro, ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta mērķis ir apkarot krāpšanu, atturot no aizsegsabiedrību izveidošanas. Tādējādi ar šo pantu izveidotais mehānisms ir balstīts uz prezumpciju, saskaņā ar ko, ja darījumu, kurus sabiedrība ir veikusi vēlāk konkrētā taksācijas periodā, summa nesasniedz robežvērtību, kas aprēķināta, piemērojot minētajā pantā paredzētos kritērijus, šī sabiedrība ir sabiedrība, kura neveic darbību, ja vien tai neizdodas

pierādīt, ka objektīvi apstākļi attaisno to, ka tā nav varējusi sasniegt minēto robežvērtību. Gadījumā, ja sabiedrība tiek uzskatīta par sabiedrību, kura neveic darbību, tā vairs nevar izmantot savas tiesības uz PVN atskaitīšanu par darījumiem, kurus tā ir veikusi vēlāk strīdīgajā taksācijas periodā.

- 39 Šāda prezumpcija ir balstīta uz kritēriju, proti, ieņēmumu sliekšņa kritēriju, kas nav saistīts ar tiem, kuri tiek prasīti, lai pierādītu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, un kādi izriet no šī sprieduma 33.–36. punktā minētās judikatūras. Proti, šī prezumpcija ir balstīta nevis uz vērtējumu par to darījumu patiesumu, par kuriem ir jāmaksā PVN un kuri ir veikti konkrētā taksācijas periodā, ne arī uz pašu to izmantošanu, lai veiktu vēlākus darījumus, bet gan vienīgi uz to apjoma novērtējumu. Tātad, ņemot vērā šī sprieduma 34. punktā minēto judikatūru, to nevar uzskatīt par tādu, ar kuru var pierādīt, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir izmantotas krāpnieciskā vai ļaunprātīgā veidā.
- 40 Proti, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var atteikt tikai tad, ja fakti, kas izvirzīti, lai pierādītu šādu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, ir juridiski pietiekami pierādīti citādi kā vien ar pieņēmumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka vispārēja prezumpcija par krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu nevar pamatot nodokļu pasākumu, kas apdraud direktīvas mērķus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 7. septembris, *Egiom un Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tāpat nevar pieļaut, ka šāda prezumpcija, pat ja tā ir atspēkojama, izraisītu to, ka tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu tiek atteiktas tādu iemeslu dēļ, kas nav saistīti ar konstatējumu par krāpniecisku vai ļaunprātīgu atsaukšanos uz šīm tiesībām.
- 42 No tā izriet, ka tāda prezumpcija kā šī sprieduma 38. punktā raksturotā, pārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu.
- 43 Ņemot vērā visus iepriekš minētos iemeslus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 167. pants, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir liegtas tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu par šī nodokļa maksātāja vēlāk veikto ar PVN apliekamo darījumu summu, kas tiek uzskatīta par nepietiekamu.

Par trešo jautājumu

- 44 Ņemot vērā sniegto atbildi uz otro jautājumu un tā kā trešais jautājums ir uzdots tikai gadījumam, ja uz to tiktu sniegta noraidoša atbilde, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 45 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nevar izraisīt to, ka PVN maksātāja statuss tiek liegts personai, kas konkrētā taksācijas periodā veic ar PVN apliekamus darījumus, kuru ekonomiskā vērtība nesasniedz valsts tiesību aktos noteikto robežvērtību, kas atbilst saprātīgi sagaidāmajai peļņai no šīs personas rīcībā esošajiem aktīviem.
- 2) Direktīvas 2006/112 167. pants, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir liegtas tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu par šī nodokļa maksātāja vēlāk veikto ar PVN apliekamo darījumu summu, kas tiek uzskatīta par nepietiekamu.

[Paraksti]