



Judikatūras krājums

TIESAS RĪKOJUMS (piektā palāta)

2023. gada 9. janvārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesas Reglamenta 99. pants – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 167., 168. un 178. pants – Tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu – Krāpšana – Pierādījumi – Nodokļa maksātāja pienākums ievērot pienācīgu rūpību – Valsts tiesību normu, kuras reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, pārkāpuma ņemšana vērā

Lietā C-289/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar lēmumu, kas pieņemts 2022. gada 28. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 3. maijā, tiesvedībā

A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., “f.a.” (likvidācijas procesā)

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši D. Gracijs [*D. Gratsias*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents) un Z. Čehi [*Z. Csehi*],

ģenerālvokāts: P. Pikamēe [*P. Pikamäe*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 99. pantu lemt, izdodot motivētu rīkojumu,

izdod šo rīkojumu.

* Tiesvedības valoda – ungāru.

Rīkojums

- 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.) 167. pantu, 168. panta a) punktu un 178. panta a) punktu, lasot tos kopsakarā ar nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās drošības principiem, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt. “f.a.”* (likvidācijas procesā) (turpmāk tekstā – “A.T.S. 2003”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “Sūdzību nodaļa”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu saistībā ar rēķiniem, kas samaksāti laikposmā no 2009. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 30. septembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Ņemot vērā pamatlietas faktu norises laiku, ir jānorāda, ka attiecībā uz dažiem no šiem faktiem *ratione temporis* ir piemērojama Direktīva 2006/112, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.), kas bija piemērojama no 2013. gada 1. janvāra. Tomēr, tā kā ar šo pēdējo minēto direktīvu izdarītie grozījumi šai lietai nav tieši nozīmīgi, ir minēti tikai Direktīvas 2006/112 noteikumi tās sākotnējā redakcijā.
- 4 Direktīvas 2006/112 167. pantā ir paredzēts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 5 Šīs direktīvas 168. pantā ir noteikts:
“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;
[..].”
- 6 Saskaņā ar minētās direktīvas 178. pantu:
“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:
a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;
[..].”

Ungārijas tiesību akti

- 7 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums Nr. XCII par nodokļu procesa kodeksu, *Magyar Közlöny* 2003/131; turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa kodekss”) 1. panta 7. punktā ir paredzēts:

“Līgumi, darījumi un citi līdzīgi akti ir kvalificējami pēc to faktiskā satura. Līgumiem vai citiem juridiskiem aktiem, kam nav spēka, nodokļu uzlikšanas kontekstā ir nozīme, ciktāl var tikt pierādītas to ekonomiskās sekas.”

- 8 Nodokļu procesa kodeksa 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“Tiesības, kas tiek īstenotas ar nodokļiem saistītajās tiesiskajās attiecībās, ir jāīsteno atbilstoši to mērķim. Piemērojot nodokļu tiesību aktus, par tiesību īstenošanu atbilstoši to mērķim nav uzskatāma līgumu slēgšana vai citu darījumu veikšana, kuru mērķis ir apiet nodokļu tiesību aktu noteikumus.”

- 9 Saskaņā ar šī kodeksa 97. panta 4. un 6. punktu:

“4. Pārbaudes laikā nodokļu iestādei ir pienākums konstatēt un pierādīt faktus, izņemot gadījumus, kad atbilstoši likumam pierādīšanas pienākums ir noteikts nodokļu maksātājam.

[..]

6. Konstatējot faktus, nodokļu iestādei ir pienākums izpētīt arī faktus, kas liecina par labu nodokļa maksātājam. Nepierādīts fakts vai apstākļi – izņemot aplēses procedūrā – nevar tikt vērtēti par sliktu nodokļa maksātājam.”

- 10 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli, *Magyar Közlöny* 2007/155) 119. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ja vien likumā nav noteikts citādi, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad ir jānosaka maksājamais nodoklis atbilstoši iepriekš aprēķinātajam priekšnodoklim (120. pants).”

- 11 Šā likuma 120. panta a) punktā ir paredzēts:

“Ciktāl nodokļa maksātājs lieto vai citādi izmanto preces vai pakalpojumus un šajā statusā to dara, lai piegādātu ar nodokli apliekamas preces vai sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus, no viņam aprēķinātā nodokļa summas viņam ir tiesības atskaitīt:

a) nodokli, ko viņam rēķinā iekļāvis jebkurš cits nodokļa maksātājs – ieskaitot jebkuru personu vai vienību, kurai ir jāmaksā vienkāršotais uzņēmumu ienākuma nodoklis, – saistībā ar preču vai pakalpojumu iegādi”.

- 12 Minētā likuma 127. panta 1. punktā ir precizēts:

“Tiesību uz atskaitīšanu pamatnosacījums ir tas, ka nodokļa maksātājam personīgi ir izsniegts:

a) 120. panta a) punktā paredzētajā gadījumā – uz tā vārda izrakstīts rēķins, kas apliecina darījuma veikšanu;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 13 *A.T.S. 2003* laikposmā no 2009. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 30. septembrim sniedza īpašuma aizsardzības un uzkopšanas pakalpojumus. Šos pakalpojumus veica algoti darbinieki, kā arī apakšuzņēmēji un darbinieki, kas bija norīkoti, izmantojot darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sabiedrības starpniecību. Vēlāk šī pēdējā minētā sabiedrība kļuva par *A.T.S. 2003* apakšuzņēmēju, un šim nolūkam arī tā izmantoja darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus.
- 14 Nodokļu iestāde konstatēja, ka *A.T.S. 2003* bija 141 457 000 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 345 155 EUR) liels parāds, ko veidoja PVN, fizisko personu ienākuma nodoklis, sociālā nodrošinājuma iemaksas un citas iemaksas par laikposmu no 2010. gada decembra līdz 2013. gada septembrim. Turklāt tā sabiedrībai piemēroja naudas sodu nodokļu jomā un kavējuma naudu.
- 15 Attiecībā uz atskaitāmo PVN nodokļu iestāde konstatēja, ka *A.T.S. 2003* ir apsūdzēta par krāpšanu nodokļu jomā, jo šīs iestādes krimināllietu direkcijas veiktajā izmeklēšanā bija atklāts, ka pastāv fiktīvu rēķinu izrakstīšanas ķēde, kā arī ir izmantotas darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sabiedrības, kuras neveic reālu saimniecisku darbību un neatbilst valsts tiesību aktos paredzētajiem nosacījumiem šīs darbības veikšanai. Ņemot vērā šajā izmeklēšanā iegūtos datus un informāciju, minētā iestāde uzskatīja, ka *A.T.S. 2003* ne tikai nav rikojusies ar vajadzīgo rūpību, bet arī ir veicinājusi mākslīgi radītas pakalpojumu sniegšanas ķēdes izveidi, jo īpaši noslēdzot līgumus par darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu ar sabiedrībām, kurām nebija nepieciešamo līdzekļu, lai veiktu nolīgtos pakalpojumus, vai kuras neveica nekādu reālu saimniecisko darbību. Šī pati iestāde uzskatīja, ka šajos apstākļos šo sabiedrību izsniegtie rēķini nav ticami.
- 16 Pēc nodokļu iestādes lēmuma pārsūdzēšanas Sūdzību nodaļa apstiprināja šo lēmumu attiecībā uz PVN. Pēc tam *A.T.S. 2003* iesniedza prasību iesniedzējtiesā – *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija), apstrīdot tai pārņemtos faktus un pēc būtības apgalvojot, ka ir ievērojusi no tās saprātīgi sagaidāmo rūpību, lai pārliecinātos, ka attiecīgie rēķini nav saistīti ar krāpšanu.
- 17 Iesniedzējtiesa, norādot, ka Tiesa jau ir interpretējusi Direktīvas 2006/112 noteikumus vairākās lietās, kurās ir iesaistīta Ungārija, it īpaši lietās, kurās tika izdoti 2020. gada 3. septembra rīkojumi *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) un *Crewprint* (C-611/19, nav publicēts, EU:C:2020:674), norāda, ka joprojām pastāv atšķirības starp valsts tiesu pieņemtajiem risinājumiem par Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu, kā arī par Tiesas nolēmumu interpretāciju attiecībā uz pierādīšanas pienākumu attiecīgi nodokļu maksātājam un nodokļu iestādei. Ņemot vērā šo situāciju, iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai šajā lietā tā varētu veikt savu pārbaudes uzdevumu, tai ir vajadzīgi Tiesas norādījumi par to, kā ir jāvērtē nodokļu iestādes iesniegtie pierādījumi.
- 18 Iesniedzējtiesa norāda, ka pamatlietā ir jāizvērtē, vai apstākļi, uz kuriem atsaucas Sūdzību nodaļa, proti, apstākļi, ka augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā iesaistītajiem uzņēmējiem nav savu darbinieku un tie nav izpildījuši savus nodokļu pienākumus, var tikt uzskatīti par objektīviem elementiem, kas attaisno atteikumu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, lai gan Tiesa jau ir nospriedusi, ka šādi apstākļi paši par sevi nav uzskatāmi par šādiem objektīviem elementiem.

- 19 Šī tiesa precizē, ka tai ir konkrētāk jāizvērtē, vai nodokļu iestāde, pamatojoties uz tiem pašiem apstākļiem, varēja konstatēt, ka rēķini nav patiesi un līdz ar to krāpšanas esamību, lai gan, pirmkārt, *A.T.S. 2003* izmantoja valsts tiesību aktos paredzēto iespēju nenodarbināt darbiniekus un izmantot darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus, kā arī apakšuzņēmuma līgumus, un, otrkārt, tika ievēroti gan tiesību uz nodokļa atskaitīšanu materiāltiesiskie, gan formālie nosacījumi.
- 20 Iesniedzējtiesa it īpaši jautā, vai tas, ka nodokļu iestāde neatzīst ne līguma, kas noslēgts starp nodokļa maksātāju un rēķina izrakstītāju, esamību, ne arī pakalpojumu, kas ir šī rēķina priekšmets, sniegšanas reālo esamību, vienlaikus pieprasot nodokļa maksātājam veikt pārbaudes ne tikai attiecībā uz savu tiešo partneri, bet arī attiecībā uz visiem secīgo pakalpojumu sniegšanas ķēdes dalībniekiem, jo īpaši attiecībā uz to darbības likumību, nepaplašina pienākumu ievērot rūpību, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļa maksātājam ir jāievēro, lai nodrošinātu, ka darījums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nav saistīts ar krāpšanu PVN jomā.
- 21 Apšaubot, ka prasība veikt šādas pārbaudes atbilst nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem, iesniedzējtiesa konkrētāk jautā, vai apstākļi, ka nodokļa maksātājs konstatē, ka uzņēmēji, kuri darbojušies augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā, ir pārkāpuši noteikumus, kuri reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, un šis pārkāpums neietekmē šo pakalpojumu izpildi, var likt uzskatīt, ka šis nodokļa maksātājs ir piedalījies krāpšanā PVN jomā, un atteikt tam izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.
- 22 Šīs tiesas ieskatā problemātiska ir nodokļu iestādes prakse apšaubīt nodokļu maksātāju komerciālo lēmumu racionalitāti, neņemot vērā viņu līgumu slēgšanas brīvību un saimnieciskās dzīves specifiku. Šajā ziņā tā apšauba, ka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana var tikt uzskatīta par neatbilstošu to mērķim un tādējādi par krāpšanu, ja nodokļa maksātājs tās izmanto fiktīva mehānisma ietvaros, kas ļauj tam samazināt savas izmaksas, tostarp ar PVN saistītās izmaksas.
- 23 Iesniedzējtiesa uzskata, ka rodas arī jautājums, vai, ņemot vērā to, ka secīgos ķēdes darījumos veikta krāpšana ir plaši izplatīta darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu jomā, nodokļu iestādei katrā atsevišķā gadījumā ir pienākums precizēt nodokļu krāpšanas elementus un pierādīt, ka tā ir notikusi.
- 24 Šādos apstākļos *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Direktīvas [2006/112] 167. pants, 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts ir interpretējami tādējādi, ka gadījumā, ja nodokļu iestāde konstatē, ka kāds secīgu darījumu ķēdes dalībnieks ir pārkāpis īpašo regulējumu, kas piemērojams saistībām, ko tas uzņēmis saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar nodokļa maksātāju, vai līgumiem, kas noslēgti ķēdes dalībnieku starpā, vai pārkāpis kādu citu tiesisko regulējumu, šāda pienākumu neizpilde ir apstākļi, kas jau pats par sevi – kā objektīvs apstākļi – ir pietiekams, lai pierādītu, ka pastāv izvairšanās no nodokļu maksāšanas, lai arī ķēdes dalībnieku darbība visādā ziņā ir likumīga, vai arī nodokļu iestādei turpretim šādā gadījumā ir arī jākonkretizē, kā tieši izpaužas izvairšanās no nodokļu maksāšanas, kā arī, kurš ķēdes dalībnieks tajā ir vainojams un ar kādu darbību tā ir izdarīta? Vai – šajā kontekstā, ja tiek konstatēta pienākumu neizpilde – nodokļu iestādei ir jāizvērtē cēloņsakarība starp likumā noteikto saimnieciskās darbības pienākumu neizpildi un nodokļa maksātāja tiesībām uz atskaitījumu, tādējādi, ka tikai gadījumā, ja šāda cēloņsakarība tiek pierādīta, nodokļa maksātājam varētu liegt tiesības uz PVN atskaitīšanu?

- 2) Vai – ņemot vērā minētos Direktīvas [2006/112] pantus un tiesības uz taisnīgu lietas izskatīšanu, kas kā vispārējs tiesību princips ir nostiprinātas [Hartas] 47. pantā, kā arī samērīguma un tiesiskās drošības pamatprincipus – nodokļa maksātājam var prasīt viņa vispārīgā kontroles pienākuma ietvaros pārbaudīt, vai augšupējās ķēdes dalībnieki ir izpildījuši īpašajā regulējumā noteiktās prasības attiecībā uz ieņēmamo darījumu veikšanu un likumīgu darbību? Vai – apstiprinošas atbildes gadījumā – šāds pienākums nodokļa maksātājam ir nepārtraukti visā tiesisko attiecību pastāvēšanas laikā, un – gadījumā, ja tas tā ir – cik bieži tas ir jāpilda?
- 3) Vai Direktīvas [2006/112] 167. pants, 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts ir interpretējami tādējādi, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājs konstatē, ka kāds augšupējās ķēdes dalībnieks nav izpildījis savus pienākumus, šim nodokļa maksātājam rodas pienākums neizmantojot savas tiesības atskaitīt šajā gadījumā samaksāto PVN, jo pretējā gadījumā PVN atskaitīšanas piemērošana būtu kvalificējama kā izvairīšanās no nodokļu maksāšanas?
- 4) Vai minētie Direktīvas [2006/112] panti – kopsakarā ar tiesiskās drošības un nodokļu neitralitātes principu – ir interpretējami tādējādi, ka, izvērtējot un kvalificējot secīgu darījumu ķēdes krāpnieciskumu, kā arī konstatējot būtiskos lietas apstākļus un izvērtējot pierādījumus, ar kuriem šie apstākļi tiek pierādīti, nodokļu iestāde nedrīkst ņemt vērā ieņēmamo darījumu īpašā tiesiskā regulējuma normas, konkrēti – tiesību normas, kas nosaka līdzēju tiesības un pienākumus?
- 5) Vai ar minētajiem Direktīvas [2006/112] pantiem un tiesībām uz taisnīgu lietas izskatīšanu, kas kā vispārējs tiesību princips ir nostiprinātas Hartas 47. pantā, kā arī tiesiskās drošības pamatprincipu ir saderīga tāda nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai – ar pakalpojumu sniegšanas darbības gaitā veiktu saimniecisko darījumu saistīto nodokļa atskaitīšanas tiesību pārbaudes rezultātā šā saimnieciskā darījuma (kas ir dokumentēts ar fakturrēķiniem, līgumiem un citiem grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem) faktiskā esamība var tikt apšaubīta, pamatojoties uz pārbaudes gaitā to veikušās iestādes konstatējumiem, pārbaudāmo personu pārbaudes gaitā sniegtajiem paskaidrojumiem, kā arī ar pagaidu darba aģentūru starpniecību nolīgtu darbinieku liecībām, kuros viņi izklāsta, ko viņi domā par savām darba attiecībām, kā viņi šīs attiecības juridiski kvalificē un to, kas, viņuprāt, rīkojas kā darba devējs?
- 6) Vai tāda nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai nodokļa maksātāja izvēle savu saimniecisko darbību veikt tādā veidā, kas tam ļauj pēc iespējas samazināt savas izmaksas, tiek kvalificēta kā tiesību izmantošana neatbilstoši šo tiesību mērķim, no vienas puses, un uz tā pamata nodokļu iestāde izmanto savas tiesības pārkvalificēt šos līgumus tādējādi, ka tiek radītas līgumattiecības starp pusēm, kas līdz tam nav bijušas līgumattiecībās, no otras puses, ir saderīga ar minētajiem direktīvas pantiem un atbilst tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, kas kā vispārējs tiesību princips ir nostiprināts Hartas 47. pantā, kā arī tiesiskās drošības pamatprincipam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 25) Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 99. pantu, ja atbilde uz uzdoto prejudiciālo jautājumu skaidri izriet no judikatūras vai ja atbilde uz šādu jautājumu nerada nekādas pamatotas šaubas, Tiesa pēc tiesneša referenta priekšlikuma un pēc ģenerāladvokāta uzklaušanās jebkurā brīdī var lemt, izdotot motivētu rīkojumu.

- 26 Šajā lietā atbildes uz valsts tiesas uzdotajiem jautājumiem var skaidri izsecināt no judikatūras.
- 27 Neapšaubāmi, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tā norāda uz pastāvīgām pretrunām, kādas pastāvot starp valsts tiesu pieņemtajiem risinājumiem par Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu, kā arī par Tiesas pieņemto nolēmumu interpretāciju attiecībā uz pierādīšanas pienākumu par krāpšanas PVN jomā esamību un nodokļa maksātāja dalību šādā krāpšanā, kas ir jāizpilda, lai atteiktu tam tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu. Šajā ziņā tā it īpaši norāda, ka nolēmumus, kurus tā ir pieņēmusi pēc 2020. gada 3. septembra rīkojumiem *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) un *Crewprint* (C-611/19, nav publicēts, EU:C:2020:674), ir atcēlusi *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), un uzskata, ka, ņemot vērā šī pēdējā minētā rīkojuma atšķirīgo interpretāciju, tai savi prejudiciālie jautājumi ir jāformulē precīzāk, runājot par to pierādījumu novērtēšanu, uz kuriem atsaucas nodokļu iestāde, lai ierobežotu atšķirīgu interpretāciju iespēju.
- 28 Tomēr ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesa nav detalizēti norādījusi atšķirības Savienības tiesību vai Tiesas nolēmumu, uz kuriem tā atsaucas, interpretācijā un ka no tās izklāsta izriet, ka šīs atšķirības, šķiet, vairāk attiecas uz pierādījumu vērtējumu konkrētajos apstākļos.
- 29 Šādos apstākļos ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktajā procedūrā, kuras pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, konstatēt un novērtēt pamatlietas faktus ir tikai valsts tiesas kompetencē. Tiesas kompetencē nav piemērot tiesību normas konkrētai situācijai, jo LESD 267. pants Tiesai piešķir pilnvaras lemt tikai par Līgumu un Savienības iestāžu pieņemto tiesību aktu interpretāciju (spriedums, 2022. gada 16. jūnijs, *DuoDecad*, C-596/20, EU:C:2022:474, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Šajā ziņā Ieteikumu valstu tiesām par prejudiciālā nolēmuma tiesvedības ierosināšanu (OV 2019, C 380, 1. lpp.) 8. un 11. punktā ir noteikts, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nevar attiekties uz faktu jautājumiem, kas radušies pamatlietas ietvaros, un ka Tiesa pati nepiemēro Savienības tiesības šajā strīdā.
- 31 Labākajā gadījumā Tiesa LESD 267. pantā minētās procedūras ietvaros un sadarbības kontekstā ar valsts tiesām var iesniedzējtiesai sniegt visas norādes, ko tā uzskata par vajadzīgām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 1. jūlijs, *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376, 30. punkts, un 2022. gada 10. februāris, *HR Rail*, C-485/20, EU:C:2022:85, 46. punkts).
- 32 Tādējādi PVN jomā, ja nodokļa maksātājam tiek liegtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu krāpšanas dēļ, valsts tiesām ir jāpārbauda, vai nodokļu iestāde ir sniegusi juridiski pietiekami objektīvus pierādījumus, kas ļauj secināt, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar šādu krāpšanu (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 57. punkts, un spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Šajā ziņā Tiesa, interpretējot Direktīvu 2006/112, jau vairākkārt ir atgādinājusi no šīs direktīvas izrietošos principus attiecībā uz pierādīšanas pienākumu un ir sniegusi norādījumus par to, kā izvērtēt atsevišķu faktisko apstākļu nozīmīgumu. Tiesa tā ir rīkojusies ir īpaši 2020. gada 3. septembra rīkojumos *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) un *Crewprint* (C-611/19, nav publicēts, EU:C:2020:674), kā arī 2022. gada 1. decembra spriedumā *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950), atbildot uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, kuri ir ļoti līdzīgi tiem, kurus šī pati tiesa uzdod šajā lietā.

- 34 Līdz ar to Tiesa konstatē, ka šai tiesai jau pirms lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanas bija pieejami interpretācijas elementi un liela daļa norāžu, kas tai ļautu atrisināt pamatlietu. Turklāt Tiesa uzskata, ka lūgtās norādes nerada nekādas pamatotas šaubas.
- 35 Līdz ar to šajā lietā ir jāpiemēro Tiesas Reglamenta 99. pants.
- 36 Turklāt, tā kā iesniedzējtiesa nav norādījusi iemeslus, kādēļ tā lūdz Tiesai interpretēt Hartas 47. pantu un tiesiskās drošības principu, otrais, ceturtais, piektais un sestais uzdotais jautājums šajā ziņā neatbilst Reglamenta 94. panta prasībām, tādējādi tie nav pieņemami tiktāl, ciktāl tie attiecas uz šo Hartas noteikumu vai šo principu.

Par sesto jautājumu

- 37 Sestajā jautājumā, kas ir jāizskata vispirms, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts praksi, atbilstoši kurai nodokļa maksātāja izvēle savu saimniecisko darbību veikt tādā veidā, kas tam ļauj samazināt savas saimnieciskās izmaksas, tiek kvalificēta kā “tiesību izmantošana neatbilstoši šo tiesību mērķim”, un uz šā pamata šim nodokļa maksātājam tiek atteikta iespēja izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu.
- 38 Šajā ziņā, tā kā iesniedzējtiesa savā lūgumā atsauca uz tiesību ļaunprātīgas izmantošanas iespējamību, lai izskaidrotu tās jautājumā norādīto hipotēzi, ir jāatgādina, ka krāpšanas apkarošana un cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kas ir atzīts un tiek veicināts ar šo direktīvu, un ka PVN jomā piemērojamā tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principa mērķis ir aizliegt pilnībā fiktīvus darījumus, kuri neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenoti ar vienu vienīgu mērķi – iegūt nodokļu priekšrocības (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 70. un 71. punkts, kā arī 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts).
- 39 Tomēr, lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai neraugoties uz attiecīgo Direktīvas 2006/112 noteikumos paredzēto nosacījumu un tās transponēšanas valsts tiesību aktu formālo piemērošanu, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šiem noteikumiem, un, otrkārt, no objektīvo elementu kopuma izrietētu, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir šīs nodokļu priekšrocības iegūšana (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts, kā arī 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts).
- 40 Attiecībā uz jautājumu, vai darījuma galvenais mērķis nav saņemt šo nodokļu priekšrocību, ir jāatgādina, ka PVN jomā Tiesa jau ir nospriedusi, ka, ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, viņam nav obligāti jāizvēlas tas, kurā paredzēta augstākas PVN summas samaksa, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu. Proti, nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts, kā arī 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts).

- 41 Līdz ar to, kā Tiesa atkārtoti atgādināja 2020. gada 3. septembra rīkojuma *Crewprint* (C-611/19, nav publicēts, EU:C:2020:674) 41. punktā, ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa nolūks ir aizliegt tikai pilnībā fiktīvus mehānismus, kuri neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenoti vienīgi ar mērķi iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretrunā Direktīvas 2006/112 mērķiem.
- 42 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz sesto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts praksi, atbilstoši kurai nodokļa maksātāja izvēle savu saimniecisko darbību veikt tādā veidā, kas tam ļauj samazināt savas saimnieciskās izmaksas, tiek kvalificēta kā “tiesību izmantošana neatbilstoši šo tiesību mērķim”, un uz šā pamata šim nodokļa maksātājam tiek atteikta iespēja izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, ja nav pierādīts, ka pastāv pilnībā fiktīvs mehānisms, kas neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenots vienīgi ar mērķi vai vismaz ar galveno mērķi iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretrunā šīs direktīvas mērķiem.

Par piekto jautājumu

- 43 Ņemot vērā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstītos faktus, ir jāuzskata, ka savā piektajā jautājumā, kas ir jāizskata otrkārt, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam iespēju izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, pamatojoties uz konstatējumiem, kas izriet no liecībām, uz kuru pamata šī nodokļu iestāde ir apšaubījusi šī sniegtā pakalpojuma reālo esamību, vai ir uzskatījusi, ka tas ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā.
- 44 Jāatgādina, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir atkarīgas no materiāltiesisko un formālo prasību vai nosacījumu ievērošanas.
- 45 Attiecībā uz materiāltiesiskajām prasībām vai nosacījumiem no šīs direktīvas 168. panta a) punkta izriet, ka, lai varētu izmantot minētās tiesības, ir nepieciešams, pirmkārt, lai attiecīgā persona būtu “nodokļa maksātājs” šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai preces vai pakalpojumus, kas ir tiesību uz PVN atskaitīšanu pamatā, nodokļa maksātājs izmantotu savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām un lai iepriekš šīs preces piegādātu vai šos pakalpojumus sniegtu cits nodokļa maksātājs.
- 46 Šī otrā materiāltiesiskā prasība vai nosacījums, no kā ir atkarīgas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nosaka, ka preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, uz kuru attiecas rēķins, faktiski ir jābūt īstenotai. Tiesa jau ir nospriedusi, ka ar nodokli apliekama darījuma esamības pārbaude ir jāveic atbilstoši valsts tiesību noteikumiem par pierādījumiem, visaptveroši izvērtējot visus attiecīgās lietas elementus un faktiskos apstākļus (rikojums, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 47 Attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanas noteikumiem, kas ir pielīdzināmi formālām prasībām vai nosacījumiem, Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir jāsauglabā rēķins, kas izrakstīts saskaņā ar tās 220.–236. pantu un 238.–240. pantu (rikojums, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 48 Tiesa arī precizēja, ka attiecībā uz pierādīšanas pienākumu nodokļa maksātājam, kas lūdz atskaitīt PVN, ir jāpierāda, ka tas atbilst tā saņemšanas nosacījumiem. Tādējādi nodokļa maksātājam ir pienākums sniegt objektīvus pierādījumus par to, ka nodokļa maksātāji viņam faktiski ir iepriekš

piegādājuši preces un snieguši pakalpojumus viņa paša ar PVN apliekamo darījumu vajadzībām, attiecībā uz kuriem viņš faktiski ir samaksājis PVN (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 49 Turklāt Tiesa vairākkārt ir uzskatījusi, ka ar to vien, ka attiecīgo pakalpojumu konkrēti nav sniedzis rēķinos minētais piegādātājs, it īpaši tāpēc, ka tam nav nepieciešamo darbinieku, materiālu un aktīvu, nepietiek, lai izslēgtu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, jo šis fakts var būt kā piegādātāju krāpnieciskas slēpšanas, tā arī vienkārši apakšuzņēmēju izmantošana sekas (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 No minētā izriet, ka tad, ja, kā to norāda iesniedzējtiesa, pamatlietā aplūkotās preču piegādes faktiski ir notikušas un ja *A.T.S. 2003* iepriekš šīs preces ir izmantojis savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, tam principā nevar atteikt izmantot tiesības uz atskaitīšanu (pēc analogijas skat. rīkojumu, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 51 Tomēr, pat ja ir izpildīti tiesību uz nodokļu atskaitīšanu materiāltiesiskie nosacījumi, 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 (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 54. un 55. punkts, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 52 Attiecībā uz krāpšanu saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir jāatsaka ne tikai tad, ja krāpšanu PVN jomā ir izdarījis pats nodokļa maksātājs, bet arī tad, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus datus, ka nodokļa maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, kuri ir pamats tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, zināja vai tam bija jāzina, ka iegūstot preces vai pakalpojumus, kas ir tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatā, viņš piedalās darījumā, kurš ir saistīts ar šādu krāpšanu, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iesaistījies augšupējā vai lejupējā šo piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. un 48. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 53 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, 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 zināja, vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar šādu krāpšanu. Tad valsts tiesām ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esamību (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 54 Tā kā Savienības tiesības neparedz noteikumus par pierādījumu iegūšanas nosacījumiem attiecībā uz krāpšanu PVN jomā, šie objektīvie pierādījumi nodokļu iestādei ir jākonstatē saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem pierādīšanas noteikumiem. Tomēr šie noteikumi nedrīkst nelabvēlīgi ietekmēt Savienības tiesību efektivitāti (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 55 No šī rīkojuma 52.–54. punktā atgādinātās judikatūras izriet, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nodokļa maksātājam var tikt atteiktas tikai tad, ja pēc tam, kad ir veikts visu lietas elementu un visu faktisko apstākļu visaptverošs vērtējums atbilstoši valsts tiesībās noteiktajai pierādīšanas kārtībai, ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs ir veicis krāpšanu PVN jomā vai zināja, vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ir saistīts ar šādu krāpšanu. Šo tiesību izmantošanu var atteikt vienīgi tad, ja šie fakti ir pierādīti juridiski pietiekami un nevis – tikai ar pieņēmumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 56 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu iestāde uzskatīja, ka *A.T.S. 2003* un citi saimnieciskās darbības subjekti bija izveidojuši fiktīvu rēķinu izrakstīšanas ķēdi, izmantojot fiktīvus darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus un viltotus apakšuzņēmumu līgumu rēķinus, lai tostarp samazinātu savus pienākumus PVN jomā. Šī iestāde esot norādījusi, ka no aizdomās turēto personu, kuras tika nopratinātas kriminālizmeklēšanas ietvaros, paziņojumiem, kā arī no norikoto darbinieku sacītā izriet, ka attiecīgās darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sabiedrības neveic nekādu reālu saimniecisku darbību. Šādi fakti, kas veido krāpšanu, ja tie ir pierādīti saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem noteikumiem par pierādījumiem, var pamatot atteikumu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu.
- 57 Turpretī to, ka darījumu ķēde, kurā šie pakalpojumi sniegti, šķiet neracionāla no saimnieciskā viedokļa vai nav saprātīgi pamatota, pašu par sevi nevar uzskatīt par krāpšanu (šajā nozīmē skat. rīkojumus, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 63. punkts, un *Crewprint*, C-611/19, nav publicēts, EU:C:2020:674, 42. punkts).
- 58 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam iespēju izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, pamatojoties uz konstatējumiem, kas izriet no liecībām, uz kuru pamata šī nodokļu iestāde ir apšaubījusi šī pakalpojuma sniegšanas reālo esamību vai ir uzskatījusi, ka tas ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, ja – pirmajā gadījumā – nodokļa maksātājs nav pierādījis, ka minētā pakalpojumu sniegšana faktiski ir notikusi, vai ja – otrajā gadījumā – šī nodokļu iestāde saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem pierādīšanas noteikumiem ir pierādījusi, ka šis nodokļa maksātājs ir veicis krāpšanu PVN jomā vai ir zinājis, vai tam vajadzēja zināt, ka darījums, uz kuru tas atsaucas tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, ir bijis saistīts ar šādu krāpšanu.

Par pirmo un ceturto jautājumu

- 59 Ar pirmo un ceturto jautājumu, kas ir jāizskata kopā un treškārt, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam iespēju izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, par pietiekamu pierādījumu krāpšanai PVN jomā uzskatot to, ka šis nodokļa maksātājs vai citi uzņēmēji, kuri darbojās augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā, ir pārkāpuši valsts tiesību normas, kas reglamentē attiecīgos pakalpojumus, un nav pierādīts, ka pastāv saikne starp šo pārkāpumu un tiesībām uz PVN atskaitīšanu.
- 60 Šajā kontekstā šī tiesa būtībā jautā arī, vai nodokļu iestādei ir jāraksturo krāpšanas sastāvu veidojošie elementi un jāidentificē šīs krāpšanas izdarītāji, kā arī to attiecīgās darbības.

- 61 Jākonstatē, ka tas, ka nodokļa maksātājs vai cits uzņēmējs, kas darbojas pakalpojumu sniegšanas ķēdē, ir pārkāpis valsts tiesību normas, ar kurām reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, pats par sevi nav apstākļi, kas ļautu pierādīt, ka nodokļa maksātājs ir veicis krāpšanu PVN jomā vai ir piedalījies šādā krāpšanā. Tomēr šāds pārkāpums atkarībā no lietas faktiskajiem apstākļiem var tikt uzskatīts par vienu no norādēm par krāpšanas PVN jomā esamību, kā arī par apstākli, kuru var ņemt vērā, veicot visaptverošu visu lietas apstākļu vērtējumu, lai pierādītu, ka nodokļa maksātājs ir izdarījis šo krāpšanu vai aktīvi tajā piedalījies, vai lai pierādītu, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 3. oktobris, *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, 41. punkts, un 2022. gada 1. decembris, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 58. punkts).
- 62 Turklāt nodokļu iestādei, kurai ir pierādīšanas pienākums, ir jāraksturo apstākļi, kas veido krāpšanu PVN jomā, jāiesniedz pierādījumi par krāpniecisku rīcību un jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir šīs krāpšanas izdarītājs vai aktīvi piedalījies tajā, vai zināja, vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, ir saistīts ar minēto krāpšanu. Tomēr šāda prasība obligāti nenozīmē, ka tiek identificēti visi dalībnieki, kuri ir piedalījušies krāpšanā, kā arī šo dalībnieku attiecīgās darbības. Valstu tiesām ir jāpārbauda, vai nodokļu iestādes ir juridiski pietiekami iesniegušas šos pierādījumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 1. decembris, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 36. punkts).
- 63 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka:
- tā nepieļauj, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam iespēju izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, par pietiekamu pierādījumu krāpšanai PVN jomā uzskatot to, ka šis nodokļa maksātājs vai citi uzņēmēji, kuri darbojās augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā, ir pārkāpuši valsts tiesību normas, kas reglamentē attiecīgos pakalpojumus, un nav pierādīts, ka pastāv saikne starp šo pārkāpumu un tiesībām uz PVN atskaitīšanu;
 - tomēr šāds pārkāpums atkarībā no lietas faktiskajiem apstākļiem var būt viena no norādēm par šādas krāpšanas esamību, kā arī pierādījums, ko var ņemt vērā visu šo apstākļu visaptverošā vērtējumā, lai pierādītu, ka nodokļa maksātājs ir to izdarījis vai ir tajā piedalījies, vai lai pierādītu, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, bija saistīts ar šo krāpšanu;
 - nodokļu iestādei ir jāraksturo apstākļi, kas veido krāpšanu PVN jomā, jāiesniedz pierādījumi par krāpniecisku rīcību un jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir šīs krāpšanas izdarītājs vai aktīvi piedalījies tajā, vai zināja, vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, ir saistīts ar šo krāpšanu;
 - šī prasība nenozīmē, ka ir obligāti jāidentificē visi krāpšanā iesaistītie dalībnieki un viņu attiecīgās darbības.

Par otro un trešo jautājumu

- 64 Ar otro un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā un noslēgumā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112, lasot to kopsakarā ar samērīguma principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir jāpārbauda, vai piegādātājs un citi uzņēmēji, kuri ir iesaistīti augšupējā

pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā, ir ievērojuši valsts tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, kā arī citas valsts tiesību normas, kas ir piemērojamas to darbībai.

- 65 No šī rikojuma 52. punktā atgādinātās judikatūras izriet, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir jāatsaka, ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, kuri ir pamats tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, zināja vai tam bija jāzina, ka iegūstot šīs preces vai pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kurš ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iesaistījies augšupējā vai lejupējā šo piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā.
- 66 Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka Savienības tiesībām nav pretrunā prasība uzņēmējam veikt visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var prasīt, lai pārliecinātos, ka, veicdams darījumus, tas nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā, un ka to pasākumu noteikšana, kādi konkrētā gadījumā var tikt saprātīgi gaidīti no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai pārliecinātos, ka viņa veiktie darījumi nav iesaistīti kāda augšupējā ķēdes posmā esoša uzņēmēja izdarītā krāpšanā, būtībā ir atkarīga no konkrētā gadījuma apstākļiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 54. un 59. punkts, kā arī 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 52. punkts, un rikojumu, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 28. punkts).
- 67 Tiesa ir precizējusi, ka tad, ja pastāv norādes, kas rada aizdomas par nelikumībām vai krāpšanu, informētam uzņēmējam atbilstoši lietas apstākļiem varētu tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu uzņēmēju, no kura viņš ir iecerējis iegādāties preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par tā uzticamību (spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts; rikojumi, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 55. punkts, un 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 29. punkts).
- 68 Tomēr nodokļu iestāde nedrīkst noteikt nodokļa maksātājam pienākumu veikt sarežģītas un padziļinātas pārbaudes attiecībā uz tā piegādātāju, faktiski nododot tam pārbaudes darbības, kuras ir jāveic šai iestādei (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 51. punkts).
- 69 It īpaši Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu iestāde nevar vispārīgi prasīt nodokļu maksātājam, kurš vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, pirmkārt, pārbaudīt, ka ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs, ka viņam ir attiecīgās preces un ka viņš spēj tās piegādāt, un ka viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējo darījumu līmenī nav nelikumību vai krāpšanas, vai, otrkārt, ka viņam šajā ziņā ir dokumenti (spriedumi, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 61. punkts, kā arī 2020. gada 4. jūnijs, C.F. (Nodokļu revīzija), C-430/19, EU:C:2020:429, 47. punkts).
- 70 No tā izriet, ka rūpība, kas tiek prasīta no nodokļa maksātāja, un pasākumi, ko no tā saprātīgi var gaidīt, lai tas pārliecinātos, ka, veicot attiecīgo iegādi, tas nepiedalās darījumā, kas ir saistīts ar kāda augšupējā ķēdes posmā esoša uzņēmēja izdarītu krāpšanu, ir atkarīgi no faktiskajiem apstākļiem un it īpaši no tā, vai pastāv norādes, kas nodokļa maksātājam viņa veiktās iegādes brīdī dotu pamatu aizdomām par nelikumībām vai krāpšanu. Tādējādi, ja pastāv norādes par krāpšanu, no nodokļa maksātāja var gaidīt lielāku rūpību. Tomēr nevar prasīt, lai tas veiktu sarežģītas un

padziļinātas pārbaudes, kādas var veikt nodokļu iestāde, izmantojot attiecīgus līdzekļus (spriedums, 2022. gada 1. decembris, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 52. punkts).

- 71 Attiecībā uz tādu valsts tiesību normu ievērošanu, kas reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, ir jānorāda, kā izriet no šā rīkojuma 61. punkta, ka šo normu pārkāpums atkarībā no lietas faktiskajiem apstākļiem var būt viena no norādēm par krāpšanas PVN jomā esamību, kā arī pierādījums, ko var izmantot visu šo apstākļu visaptverošā vērtējumā, lai pierādītu, ka nodokļa maksātājs ir to izdarījis vai ir tajā aktīvi piedalījies, vai lai pierādītu, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, bija saistīts ar šo krāpšanu. Tas pats attiecas uz citu valsts tiesību normu pārkāpumiem, kas skar pakalpojumu sniedzēja un citu augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā iesaistīto uzņēmēju darbības veikšanu.
- 72 No visa iepriekš minētā izriet, ka nodokļa maksātājam, kas vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, nevar pieprasīt, lai viņš iegādes brīdī vai pēc tam pārbaudītu, vai piegādātājs un citi augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā iesaistītie uzņēmēji ir ievērojuši valsts tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, un citas valsts normas, kas ir piemērojamas to darbībai. Tomēr, ja pastāv norādes, kas liecina par šo noteikumu pārkāpumu un kuru raksturs nodokļa maksātājam veiktās iegādes brīdī rada aizdomas par pārkāpumiem vai krāpšanu, šim nodokļa maksātājam var prasīt ievērot lielāku rūpību un veikt tādus pasākumus, kādus no viņa var pamatot sagaidīt, lai nodrošinātu, ka, veicot šo iegādi, tas nepiedalās darījumā, kas saistīts ar krāpšanu PVN jomā.
- 73 Līdz ar to uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112, lasot to kopsakarā ar samērīguma principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka principā nodokļa maksātājam, kurš vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, nav jāpārbauda, vai piegādātājs un citi uzņēmēji, kuri darbojas augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā, ir ievērojuši valsts tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, kā arī citas valsts tiesību normas, kas ir piemērojamas to darbībai. Tomēr, ja pastāv norādes, kas liecina par šo tiesību normu pārkāpumu un kuru raksturs nodokļa maksātājam veiktās iegādes brīdī rada aizdomas par pārkāpumiem vai krāpšanu, šim nodokļa maksātājam var prasīt ievērot lielāku rūpību un veikt tādus pasākumus, kādus no viņa var pamatot sagaidīt, lai nodrošinātu, ka, veicot šo iegādi, tas nepiedalās darījumā, kas saistīts ar krāpšanu PVN jomā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 74 Attiecībā uz pamatlīetas 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 (piektā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tā nepieļauj tādu valsts praksi, atbilstoši kurai nodokļa maksātāja izvēle savu saimniecisko darbību veikt tādā veidā, kas tam ļauj samazināt savas saimnieciskās

izmaksas, tiek kvalificēta kā “tiesību izmantošana neatbilstoši šo tiesību mērķim”, un uz šā pamata šim nodokļa maksātājam tiek atteikta iespēja izmantot tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, ja nav pierādīts, ka pastāv pilnībā fiktīvs mehānisms, kas neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenots vienīgi ar mērķi vai vismaz ar galveno mērķi iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretrunā ar šīs direktīvas mērķiem.

2) Direktīva 2006/112

ir jāinterpretē tādējādi, ka

ka tā pieļauj, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam iespēju izmantot tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, pamatojoties uz konstatējumiem, kas izriet no liecībām, uz kuru pamata šī nodokļu iestāde ir apšaubījusi šī pakalpojuma sniegšanas reālo esamību vai ir uzskatījusi, ka tas ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, ja – pirmajā gadījumā – nodokļa maksātājs nav pierādījis, ka minētā pakalpojumu sniegšana faktiski ir notikusi, vai ja – otrajā gadījumā – šī nodokļu iestāde saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem pierādīšanas noteikumiem ir pierādījusi, ka šis nodokļa maksātājs ir veicis krāpšanu PVN jomā vai ir zinājis, vai tam vajadzēja zināt, ka darījums, uz kuru tas atsaucas tiesību uz nodokļa atskaitīšanas pamatošanai, ir bijis saistīts ar šādu krāpšanu.

3) Direktīva 2006/112

ir jāinterpretē tādējādi, ka

- tā nepieļauj, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam iespēju izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, par pietiekamu pierādījumu krāpšanai pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā uzskatot to, ka šis nodokļa maksātājs vai citi uzņēmēji, kuri darbojas augšupējā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā, ir pārkāpuši valsts tiesību normas, kas reglamentē attiecīgos pakalpojumus, un nav pierādīts, ka pastāv saikne starp šo pārkāpumu un tiesībām uz PVN atskaitīšanu;
- tomēr šāds pārkāpums atkarībā no lietas faktiskajiem apstākļiem var būt viena no norādēm par šādas krāpšanas esamību, kā arī pierādījums, ko var ņemt vērā visu šo apstākļu visaptverošā vērtējumā, lai pierādītu, ka nodokļa maksātājs ir to izdarījis vai ir tajā piedalījies, vai lai pierādītu, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, bija saistīts ar šo krāpšanu;
- nodokļu iestādei ir jāraksturo apstākļi, kas veido krāpšanu PVN jomā, jāiesniedz pierādījumi par krāpniecisku rīcību un jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir šīs krāpšanas izdarītājs vai aktīvi piedalījies tajā, vai zināja, vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatošanai, ir saistīts ar šo krāpšanu;
- šī prasība nenozīmē, ka ir obligāti jāidentificē visi krāpšanā iesaistītie dalībnieki un viņu attiecīgās darbības.

4) Direktīva 2006/112, lasot to kopsakarā ar samērīguma principu,

ir jāinterpretē tādējādi, ka

nodokļa maksātājam, kas vēlas izmantot tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu, principā nevar prasīt, lai viņš pārbaudītu, vai piegādātājs un citi agrākā pakalpojumu sniegšanas ķēdes posmā iesaistītie uzņēmēji ir ievērojuši valsts tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, un citas valsts tiesību normas, kas attiecas uz to darbību. Tomēr, ja pastāv norādes, kas liecina par šo tiesību normu pārkāpumu un kuru raksturs nodokļa maksātājam veiktās iegādes brīdī rada aizdomas par pārkāpumiem vai krāpšanu, šim nodokļa maksātājam var prasīt ievērot lielāku rūpību un veikt tādas pasākumus, kādus no viņa var pamatoti sagaidīt, lai nodrošinātu, ka, veicot šo iegādi, tas nepiedalās darījumā, kas saistīts ar krāpšanu PVN jomā.

[Paraksti]