

Lieta C-610/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 13. augusts

Iesniedzējtiesa:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspilsētas
Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 5. jūlijs

Prasītāja:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Atbildētāja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Valsts
nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija)

Pamatlietas priekšmets

Administratīva prasība par valsts nodokļu iestādes lēmumu, ar ko tiek liegta tiesības atskaitīt PVN, jo minētā iestāde attiecībā uz rēķiniem pieprasīja sniegt pierādījumus papildus tiem, kas ir prasīti Savienības tiesībās, un šo pierādījumu neesamības dēļ atzina darījumus par fiktīviem.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta, skatot tos kopsakarā ar šīs direktīvas 220. panta a) punktu un 226. pantu, interpretācija; nodokļu neitralitātes un efektivitātes principu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. panta interpretācija.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punktu un 178. panta a) punktu, tos aplūkojot kopsakarā ar šīs pašas direktīvas 220. panta a) punktu un 226. pantu, un ar efektivitātes principu ir saderīga valsts sniegtā juridiska interpretācija un pieņemtā prakse, saskaņā ar ko gadījumā, ja ir izpildītas materiāltiesiskas prasības, lai īstenotu tiesības atskaitīt nodokli, nepietiek tikai ar to, ka attiecīgās personas rīcībā ir rēķins, kura saturs atbilst minētās direktīvas 226. pantā noteiktajām prasībām, bet nodokļa maksātāja, lai viņš varētu likumīgi īstenot tiesības atskaitīt nodokli uz attiecīgā rēķina pamata, rīcībā turklāt ir jābūt papildu dokumentāriem pierādījumiem, kuriem ir jāatbilst ne tikai Direktīvas 2006/112 normām, bet arī valsts tiesiskajā regulējumā attiecībā uz grāmatvedību noteiktajiem principiem un īpašiem noteikumiem par apliecināšiem dokumentiem, un saskaņā ar ko katrs ar šiem apliecināšiem dokumentiem pamatota saimnieciskā darījuma aspekts visiem ķēdes dalībniekiem jānorāda un jādeklarē saskaņoti?
- 2) Vai ar Direktīvas 2006/112 normām par [PVN atskaitīšanu] un ar nodokļu neitralitātes un efektivitātes principiem ir saderīga valsts sniegtā juridiskā interpretācija un pieņemtā prakse, saskaņā ar ko ķēdes darījuma gadījumā – šī darījuma rakstura dēļ vien un neatkarīgi no jebkura cita apstākļa – katram ķēdes dalībniekam ir jāpārbauda visi viņu veiktā saimnieciskā darījuma elementi un uz šīs pārbaudes pamata ir jāizdara secinājumi attiecībā uz nodokļa maksātāju, kurš atrodas citā ķēdes posmā, un saskaņā ar ko nodokļa maksātājam tiek liegts īstenot tiesības [atskaitīt PVN], pamatojoties uz to, ka ķēdes izveide nebija [pienācīgi] attaisnota no saimnieciskā skatupunkta, lai arī tā nav aizliegta ar valsts tiesisko regulējumu? Šajā kontekstā, kad ir runa par tādu objektīvu apstākļu izskatīšanu, kas var pamatot liegumu īstenot tiesības [atskaitīt PVN], ķēdes darījuma gadījumā, vai, nosakot un izvērtējot pierādījumu, uz kuriem ir balstīts liegums īstenot PVN atskaitīšanas tiesības, atbilstību un pierādījuma spēku, drīkst piemērot tikai Direktīvas 2006/112 normas un valsts tiesību normas par nodokļa atskaitīšanu kā materiāltiesiskas normas, kurās ir precizēti fakti, kuriem ir nozīme saistībā ar faktiskā ietvara konstatēšanu, vai arī ir jāpiemēro turklāt attiecīgās dalībvalsts tiesību normas grāmatvedības jomā kā speciālas tiesību normas?
- 3) Vai ar Direktīvas 2006/112 normām par [PVN atskaitīšanu] un ar nodokļu neitralitātes un efektivitātes principiem ir saderīga valsts sniegtā juridiskā interpretācija un pieņemtā prakse, saskaņā ar ko nodokļa maksātājam, kurš izmanto preces saviem ar nodokli apliekamiem un dalībvalstī veiktiem darījumiem un kura rīcībā ir saskaņā ar Direktīvu 2006/112 izsniegts rēķins, tiek liegts īstenot tiesības [atskaitīt PVN], pamatojoties uz to, ka nav zināmi visi ķēdes locekļu veiktā [darījuma] elementi, vai arī atsaucoties uz apstākļiem, kuri attiecas uz ķēdes locekļiem, kas atrodas augšup no rēķina izsniedzēja, un kurus nodokļa maksātājs nekādi nevarēja ietekmēt no viņa

- neatkarīgu apsvērumu dēļ, un saskaņā ar ko tiesības [atskaitīt PVN] tiek pakļautas nosacījumam, ka nodokļa maksātājs, īstenojot no viņa pamatoti sagaidāmos pasākumus, pilda vispārējo pienākumu veikt pārbaudi ne tikai pirms līguma noslēgšanas, bet arī tā izpildes laikā un pēc tā izpildes. Vai šajā kontekstā nodokļa maksātājam ir jāatturas no tiesību [atskaitīt PVN] īstenošanas, ja pēc līguma noslēgšanas, tā izpildes laikā vai pēc tā izpildes attiecībā uz kādu no rēķinā norādītā saimnieciskā darījuma elementiem tas konstatē kādu neatbilstību vai tam kļūst zināms apstāklis, kura dēļ saskaņā ar nodokļu iestādes praksi tiek piemērots liegums īstenot tiesības [uz PVN atskaitīšanu]?
- 4) Vai, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 normas par [PVN atskaitīšanu] un efektivitātes principu, nodokļu iestādei ir jādefinē krāpšana nodokļu jomā? Vai par atbilstošu ir uzskatāma nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru ķēdes locekļu kļūdas un pārkāpumi, kuriem nav pamatotas cēloņsakarības saiknes ar tiesībām [atskaitīt PVN], tiek uzskatīti par pierādījumu krāpšanai nodokļu jomā, atsaucoties šajā ziņā uz apstākli, ka, tā kā šo kļūdu un pārkāpumu dēļ rēķinu saturs kļūva neuzticams, nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina par krāpšanu nodokļu jomā? Ja pastāv krāpšana nodokļu jomā, vai šis apstāklis pamato prasību, ka nodokļa maksātāja veiktajai pārbaudei ir jāatbilst iepriekš minētajam plašumam, dziļumam un tvērumam, vai arī šis pienākums pārsniedz ar efektivitātes principu noteikto?
- 5) Vai sods, kas ietver liegumu īstenot tiesības [atskaitīt PVN] un pienākumu maksāt nodokļa uzrēķinu 200 % apmērā no nodokļa starpības, ir samērīgs, ja valsts kasei nav radušies nekādi ienākumu zaudējumi, kas būtu tieši saistīti ar nodokļa maksātāja tiesībām [atskaitīt PVN]? Vai ir jāizvērtē kāds no apstākļiem, kas ir minēti *az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likuma Nr. XCII par taksācijas vispārīgo kārtību; turpmāk tekstā – “LPGT”) 170. panta 1. punkta trešajā teikumā, ja nodokļa maksātājs nodokļu iestādei iesniedza visus viņa rīcībā esošos dokumentus un savai nodokļu deklarācijai pievienoja izsniegtos rēķinus?
- 6) Ja no atbildēm, kas sniedzamas uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, izriet, ka valsts tiesību normas interpretācija, kas ir izstrādāta pēc 2016. gada 10. novembra rīkojuma *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) izdošanas, un uz tās pamata noteiktā prakse nav saderīga ar Direktīvas 2006/112 normām par [PVN atskaitīšanu], un ņemot vērā, ka pirmās instances tiesa nevar iesniegt Eiropas Savienības Tiesai lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu visās lietās, vai saskaņā ar Pamattiesību hartas 47. panta noteikumiem var uzskatīt, ka nodokļa maksātāju tiesības celt prasību tiesā par zaudējumu atlīdzību garantē viņiem tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā un taisnīgu tiesu, kas viņiem ir atzītas šajā pantā? Vai šajā kontekstā ir jāizmanto interpretācija, saskaņā ar kuru lietā *Signum Alfa Sped* pieņemtā nolēmuma formas izvēle nozīmē to, ka jautājums jau bija atrisināts Kopienų tiesībās un izskaidrots Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā un ka tādējādi atbilde uz to bija acīmredzama, vai arī tas nozīmē,

ka, tā kā ir uzsākta jauna tiesvedība, jautājums nav atrisināts pilnībā un tādējādi joprojām ir jālūdz Tiesai pieņemt prejudiciālu nolēmumu?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts, 167. pants, 168. panta a) punkts, 178. panta a) punkts, 220. panta a) punkts un 226. pants.

Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants.

Atbilstošās valsts tiesību normas

LPGT 2. panta 1. punkts, 97. panta 4. un 6. punkts, 170. panta 1. punkts un 171. panta 1. un 2. punkts

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 27. panta 1. punkts, 26. pants, 119. panta 1. punkts, 120. panta a) punkts un 127. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (2000. gada Likums Nr. C par grāmatvedību; turpmāk tekstā – “Grāmatvedības likums”) 1. pants, 15. panta 3. punkts un 166. panta 1. un 2. punkts.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja sabiedrība galvenokārt nodarbojas ar karamelu un konditorejas izstrādājumu vairumtirdzniecību. Sabiedrībai pieder uzņēmums, kas atrodas *Tiszaföldvár*. Šajā nodibinājumā darbojas arī sabiedrības *Nikus Kft* uzņēmums. Abām sabiedrībām ir viens un tas pats pārvaldītājs. *Nikus Kft.* ražo konditorejas izstrādājumus, kurus prasītāja iepako, sagatavo, uzglabā un pārdod.
- 2 2012. gada 20. martā prasītāja noslēdza piegādes līgumu ar *Freest Kft.* par desmit iepakošanas iekārtu un vienas iepildīšanas iekārtas piegādi. Līgumā bija paredzēta iespēja vajadzības gadījumā slēgt saistība ar tā priekšmetu apakšuzņēmuma līgumus.
- 3 2012. gada 21. maijā prasītāja noslēdza piegādes līgumu ar *Freest Kft.*, lai iegādātos un uz prasītājas uzņēmumu transportētu sešas iepakošanas iekārtas un vienu automātisku iesaiņošanas iekārtu. Saskaņā ar līgumā noteikto prasītāja attiecībā uz katru no diviem *Freest Kft.* izsniegtajiem rēķiniem īstenoja tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN). Saskaņā ar līgumu noteikumiem pārdotās iekārtas *Freest Kft.* iegādājās no *SPDC Kft.*, kurai tās savukārt pārdeva *Free-Gold Kft.*

- 4 Pirmās instances nodokļu iestāde pārbaudīja PVN deklarācijas par 2012. gada otro un ceturto ceturksni un 2013. gada pirmo ceturksni. Nodokļu iestāde 2013. gada 11. jūlijā veica pārbaudi uz vietas prasītājas uzņēmumā. Saskaņā ar šajā pārbaudē sastādīto aktu iekārtas, attiecībā uz kurām tika īstenotas tiesības atskaitīt nodokli, atradās šī uzņēmuma telpās.
- 5 Pamatojoties uz šo pārbaudi, pirmās instances nodokļu iestāde savos lēmumos konstatēja, ka prasītājai bija radies PVN parāds 8 020 000,00 forintu (HUF) apmērā par 2012. gada otro un ceturto ceturksni un 13 257 000,00 forintu (HUF) apmērā par 2013. gada pirmo ceturksni, norādot šīs summas divās daļās: pirmkārt, saistībā ar nepamatotu priekšnodokļa atgūšanu un, otrkārt, kā nodokļa parāds, attiecībā uz kuru nodokļu iestāde piemēroja nodokļa uzrēķinu un nokavējuma procentus.
- 6 Lēmumu pamatojumā tika norādīts, ka prasītāja, lai pamatotu PVN atskaitīšanu, kā pielikumus rēķiniem iesniedza *Freest Kft.* izstrādāto tāmi, pārvadājumu līgumus un pasūtījumu, kā arī nodošanas un saņemšanas dokumentus un iekārtu lietošanas rokasgrāmatas. Saskaņā ar šiem nodošanas dokumentiem *Freest Kft.* prasītājai nosūtīja tajos norādītās iekārtas. Prasītāja uzdeva *Freest Kft.* iegādāties iekārtas, apzinoties, ka pēdējā minētā nebija šo iekārtu ražotāja un ka tāpēc bija nepieciešama vairāku apakšuzņēmēju iesaistīšanās. Direktors pārliecinājās, ka tā bija strādājoša sabiedrība.
- 7 Tāpat veiktajās pārbaudēs un kontrolēs nodokļu iestāde konstatēja, ka rēķinos atspoguļotās nesaskaņas starp iesaistītajām personām liecināja par to, ka saimnieciskais darījums nevarēja notikt, jo prasītāja bija iegādājusies iekārtas, kuras tā būtu varējusi iegādāties pati un kuras nebija apakšuzņēmēja rīcībā, un ka ražotājs uzņēmums nevarēja tās iegādāties vai arī izgatavot, jo tam nebija nepieciešamo cilvēkresursu un materiālo resursu. Pēc nodokļu iestādes domām, rēķinos norādīto iekārtu izcelsme nav zināma un darījuma mērķis bija pamatot rēķinos norādīto iekārtu nezināmo izcelsmi, [palīdzēt] pārdošanas ķēdes sākumā esošajai *Free-Gold Kft.* izvairīties no pienākuma maksāt nodokli un radīt prasītājai tiesības atskaitīt nodokli. Tāpēc rēķinā norādītās puses nedaudz paaugstināja cenas, lai prasītāja varētu atskaitīt pēc iespējas lielāku PVN summu, pamatojoties uz neuzticamiem apliecinājumiem dokumentiem, un lai radītu iespēju nemaksāt nodokli par precēm, kas būtu bijis jāmaksā *Free-Gold Kft.* Tā kā iekārtas atrodas prasītājas uzņēmumā, nodokļu iestāde uzskatīja, ka prasītāja tās bija iegādājusies no nezināmas personas un šī iemesla dēļ darījums nenotika starp rēķinā norādītajām personām tajā norādītajā veidā un ka prasītāja to zināja. Pamatojoties uz iepriekš minēto, nodokļu iestāde saskaņā ar *LPGT* 1. panta 7. punktu un 2. panta 1. punktu nolēma, ka *Freest Kft.* nebija īstenojusi tās tiesības atbilstoši to mērķim, bet tās vienīgais mērķis bija atgūt nodokli, pārkāpjot tiesību aktus un apejot nodokļu tiesību normas, tāpēc šāda darbības nevarēja izraisīt juridiskās sekas, kuras minēja prasītāja (nodokļa atskaitīšana). Tāpēc tā atteica prasītājai tiesības atskaitīt PVN.

- 8 Otrās instances nodokļu iestāde apstiprināja vienu un grozīja otru no šiem pirmās instances nodokļu iestādes lēmumiem, labojot nodokļa maksātājam aprēķināto nodokļa parāda summu, nodokļa uzrēķina summu un saistībā ar minēto parādu radušos nokavējuma procentus.
- 9 Prasītāja par šiem lēmumiem cēla prasību *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija).

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 10 Prasītāja savā prasībā apstrīd atbildētājas konstatētos faktus un no tiem izdarītos secinājumus. Lai pamatotu savu nostāju, prasītāja apgalvo, ka atbildētāja izvērtēja faktus, balstoties uz varbūtību un nevis uz faktiem vai pierādījumiem, kuriem ir nozīme. Prasītāja uzskata, ka fakti, kuriem ir nozīme, ir tie, ka tā pasūtīja rēķinos norādītās iekārtas ar mērķi palielināt savu jaudu un ka pirms līguma noslēgšanas tā pieprasīja no komercreģistra izrakstu un uzņēmuma paraksta paraugu, lai pārlicinātos, ka uzņēmums ir nodokļa maksātājs un ir strādājoša sabiedrība. Līgumā bija paredzēts, ka uzņēmums līguma izpildē var piesaistīt apakšuzņēmējus. Līdz līguma izpildes brīdim prasītāja nebija informēta par apakšuzņēmēju identitāti. Prasītāja nodeva iekārtas ekspluatācijā un joprojām tās izmanto. Runājot par līguma izpildi, uzņēmums izsniedza rēķinus atbilstoši tiesību normām – un šo atbilstību atzina pati atbildētāja –, kuros tika piemērots pievienotās vērtības nodoklis, ko prasītāja norādīja ceturkšņa PVN deklarācijā, tādējādi prasītāja likumīgi atguva priekšnodokļa summu, jo bija izpildītas materiāltiesiskas prasības. Nodokļu iestāde nesniedza atbilstošus pierādījumus, lai atspēkotu šos faktus, izdarīja kļūdainus secinājumus attiecībā uz iekārtu pieejamību, transportēšanu un finansēšanu un savu vērtējumu pamatoja ar iespējamām neatbilstībām. Pretēji atbildētājas apgalvojumiem līgums ar uzņēmumu tika noslēgts nevis par iekārtu ražošanu, bet par to piegādi; šī iemesla dēļ nav nozīmes tam, vai pats uzņēmums ražo iekārtas vai arī noslēdz par to līgumu ar trešo personu. Tādējādi nebija pamatots apgalvojums, ka uzņēmumam nebija materiālu resursu un cilvēkresursu, kā arī secinājums, ka darījuma mērķis bija radīt prasītājam tiesības atskaitīt nodokli, palīdzēt apakšuzņēmējam izvairīties no nodokļa maksāšanas pienākuma un apliecināt nezināmas izcelsmes iekārtu izcelsmi. Prasītāja darījuma īstenošanas laikā rīkojās rūpīgi un labticīgi, un šis apstāklis kopā ar sniegtajiem dokumentiem un pašām iekārtām pierāda, ka darījums tika īstenots faktiski. Rēķini, pēc prasītājas domām, atbilst iepriekš minētajā tiesiskajā regulējumā noteiktajām prasībām, un prasītāja izmanto iegādātās preces saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem, tādējādi ir izpildītas visas prasības, lai īstenotu tiesības atskaitīt nodokli. Prasītāja atsaucas uz Direktīvas 2006/112 tiesību normām un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru un īpaši norāda uz to, ka atbildētāja nelikumīgi secināja prasītājas atbildību par saimnieciskiem darījumiem, ko veica savā starpā ar prasītāju nesaistītas personas, lai arī bija pierādīts, ka tā rīkojās ar [pienācīgu] rūpību un labticīgi. Prasītāja uzskata, ka ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru nav saderīga nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru par pārkāpumu, ko ir izdarījis viens no piegādes vai

pakalpojumu ķēdes locekļiem, tiek sodīti visi ķēdes locekļi, liedzot tiem tiesības atskaitīt nodokli.

- 11 Prasītāja norāda, ka atbildētāja ne tikai prettiesiski ir liegusi tai īstenot tiesības atskaitīt nodokli, bet arī nepamatoti un pretrunā tiesībām kā sodu noteikusi nodokļa uzrēķinu 200 % apmērā, jo tā nav pierādījusi, ka nodokļa parādam bija saikne ar ienākumu slēpšanu vai apliecinošu dokumentu, grāmatvedības un uzskaites dokumentu viltošanu vai iznīcināšanu.
- 12 Atbildētāja lūdz noraidīt prasību un uztur spēkā tās lēmumā ietvertos vērtējumus. Atbildētāja nenoliedz, ka prasītājas rīcībā bija formālajām prasībām atbilstošs rēķins, bet tā uzskata, ka rēķinā norādītais saimnieciskais darījums nenotika, jo tika konstatētas neatbilstības to abu sabiedrību deklarācijās, kuras secīgi – augšupejošā kārtā – izsniedza rēķinus pirms minētā rēķina. Atbildētāja apgalvo, ka nodokļu iestāde parasti gaida, ka nodokļa maksātāji rīkojas ar pienācīgu rūpību, un, ja izpildes laikā nodokļa maksātājs konstatē, ka viņš nezina, kas ir piegādātājs, šim nodokļa maksātājam ir jāveic viss nepieciešamais, lai pakalpojumu sniegtu rēķina izsniedzējs, un nav jāpieņem pakalpojums no citas personas, jo tas var likumīgi atsaukties uz savām tiesībām atskaitīt PVN tikai tad, ja pušu deklarācijas un pavadzīmes ir saskaņotas.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 13 *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) abos iepriekš minētajos pasludinātajos spriedumos grozīja atbildētājas lēmumus daļā, kas tika apstrīdēta prasībā, atceļot nodokļa starpību, nodokļa uzrēķinu un uz to pamata aprēķinātos nokavējuma procentus.
- 14 Šī tiesa, balstoties uz Direktīvas 2006/112 normām par PVN atskaitīšanu, nosprieda, ka strīdā saistībā ar tiesībām atskaitīt šo nodokli bija nozīme apstāklim, ka prasītāja pievienoja rēķinus, attiecībā uz kuriem tika veikta pārbaude, kā arī apliecinošus dokumentus par to izsniegšanu un izpildi. Minētā tiesa arī uzskatīja, ka nebija apstrīdams iekārtu piegādes fakts.
- 15 Balstoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) nosprieda, ka atbildētāja paplašināja pārbaudes tvērumu, to attiecinot uz faktiem, kuriem nav nozīmes, un kļūdaini secināja, ka saimnieciskais darījums starp prasītāju un *Freest Kft.* bija fiktīvs. Tā kā prasītāja nebija līgumslēdzēja puse līgumos, saskaņā ar kuriem notika rēķinos minēto iekārtu iegāde, tai nebija jānosaka atbildība par šo iekārtu iegādi un piegādi. Minētā tiesa norādīja, ka pierādīšanas procesam ir jābalstās uz objektīviem pamatiem un ka šajā ziņā apstākļi, ka šo uzņēmumu pārvaldītāji pēc vairākiem gadiem norādīja [faktus], kas ir formāli apliecināti attiecīgajos dokumentos, nevar tikt uzskatīts par objektīvu apstākli, kas atbilst Eiropas Savienības Tiesas izvirzītajām prasībām attiecībā uz šiem pierādījumiem. Nodokļu iestāde rīkojās pretrunā tiesībām,

neņemot vērā dokumentus un citus faktus, kas apliecina, ka saimnieciskais darījums notika; īpaši smags pārkāpums ir tas, ka tā neņēma vērā fakta, ka iekārtas atradās prasītājas uzņēmumā, svarīgumu. Tāpēc nodokļu iestāde pieļāva kļūdu, secinot, ka saimnieciskais darījums attiecībā uz rēķinā norādītajām iekārtām nenotika un ka rēķinu saturs nebija ticams, un iepriekš minēto apstākļu dēļ tā nepamatoti liedza prasītājai tiesības atskaitīt PVN. Minētā tiesa arī norādīja, ka atbildētāja, pārkāpjot PVN likuma un Direktīvas 2006/112 normas par tiesību atskaitīt nodokli īstenošanas nosacījumiem, turklāt nenorādīja, kāds ir darījums, kura mērķis bija izvairīties no nodokļa nomaksas un kura īstenošanā piedalījās prasītāja.

- 16 Attiecībā uz iespēju šajā lietā piemērot Grāmatvedības likuma normas iesniedzējtiesa, balstoties uz Eiropas Savienības Tiesas 2016. gada 10. novembra rīkojumu lietā *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), nosprieda, ka rēķinu satura ticamībai, kas tiek vērtēta atbilstoši minētajiem Grāmatvedības likuma pantiem, nav nozīmes, lai īstenotu tiesības atskaitīt PVN.
- 17 *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) ar diviem nolēmumiem atcēla pirmās instances tiesas spriedumus un uzdeva minētajai tiesai uzsākt jaunu procedūru un pieņemt jaunus nolēmumus.
- 18 *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), balstoties uz iepriekš pasludinātajiem spriedumiem attiecībā uz darījumu ķēdēm, nosprieda, ka atbildētājai bija jāveic pārbaude attiecībā uz visu ķēdi, lai izvērtētu visu līgumu satura patiesumu un iespējamo nodomu izvairīties no nodokļa nomaksas. Ķēdes darījuma gadījumā nodokļu iestādei ir ne tikai tiesības, bet arī pienākums veikt pārbaudi ne tikai attiecībā uz nodokļa maksātāju, uz kuru attiecas pārbaude, bet arī attiecībā uz pārējiem ķēdes locekļiem. Tādējādi tiesai, veicot likumības pārbaudi, attiecīgais darījums nav jānošķir no saimniecisko attiecību ķēdes, un minētajos Eiropas Savienības Tiesas spriedumos tāpat tika izvērtēts personas, kas īsteno tiesības atskaitīt nodokli, pozīcija ķēdes kontekstā.
- 19 Pēc *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) domām, lai varētu īstenot tiesības atskaitīt PVN, nepietiek ar rēķinu, kas ir izsniegts atbilstoši formālām prasībām, jo saimnieciskajam darījumam ir jānotiek arī patiesi. Lai izvērtētu saimnieciskā darījuma patiesumu saistībā ar tiesībām atskaitīt PVN, ir jāpiemēro princips, saskaņā ar kuru faktiskā situācija ir pārāka pār šķietamo situāciju, kā tas ir noteikts Grāmatvedības likuma 15. panta 3. punktā. Objektīvi apstākļi, kas ir jāpārbauda saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas spriedumos sniegtajām norādēm, var būt tikai tādi faktori, kurus var uzskatīt par faktiski notikušiem un pierādāmiem un kurus var konstatēt trešās personas. Ja tas tā nebūtu, tikai ar rēķina izsniegšanu vien rastos iespēja atskaitīt PVN. *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), balstoties uz 2016. gada 10. novembra rīkojuma *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) 43. un 44. punktu, uzsvēra, ka ar šo rīkojumu netika ieviesti grozījumi procedūrā, kas jāievēro attiecībā uz tiesību atskaitīt nodokli īstenošanu, pamatojoties uz notikušiem saimnieciskiem darījumiem.

- 20 No pārskatāmajiem lēmumiem var secināt, ka administratīvajā procedūrā nodokļu jomā uz vietas veiktajā pārbaudē nodokļu iestāde, neraugoties uz pierādītu un ar oficiālu dokumentu apliecinātu faktu, ka rēķinā minētās iekārtas prasītāja nodeva ekspluatācijā savā uzņēmumā un ka šīs iekārtas tajā pašlaik tiek izmantotas, lēma, ka prasītājas iesniegtais rēķins, kas ir nevainojams no formālā viedokļa, un citi dokumenti nepierādīja, ka rēķinos norādītais saimnieciskais darījums ir noticis. Turklāt attiecībā uz pasākumiem, kurus pamatoti varēja gaidīt no prasītājas, atbildētāja uzskatīja, ka rīcība, ko veikusi prasītāja, lai pārliecinātos, ka uzņēmums darbojās, un kas ietvēra komercreģistra izraksta attiecībā uz darījuma partneri pārbaudi un lūgumu pirms līguma noslēgšanas iesniegt uzņēmuma paraksta paraugu, bija nepietiekama, un uzskatīja, ka turpretim prasītājai bija jāveic visas nepieciešamie pasākumi, lai pārliecinātos, ka otra līgumslēdzēja puse veiks piegādi, ievērojot atbildētājas izvirzītās prasības, jo pretējā gadījumā tiesību atskaitīt PVN īstenošana nebūtu saderīga ar tiesībām.
- 21 Ņemot vērā iepriekš minēto, šī lieta attiecas uz Direktīvas 2006/112 normu par PVN atskaitīšanu, skatot tās kopsakarā ar nodokļu neitralitātes un efektivitātes principiem, interpretāciju. Šajā ziņā Eiropas Savienības Tiesa vairākos nolēmumos no dažādiem skatupunktiem ir interpretējusi gan minētos Direktīvas 2006/112 pantus, gan PVN sistēmas pamatprincipus; tomēr pēc minēto nolēmumu pieņemšanas attiecībā uz tiesību atskaitīt PVN īstenošanu joprojām pastāv būtiskas pretrunas to juridiskajā interpretācijā, kas, šķiet, apstiprina to, ka dalībvalsts prakse, ko pastāvīgi piekopj nodokļu iestāde un valsts tiesas, piemērojot minētos direktīvas pantus, joprojām neatbilst “*acte éclairée*” doktrīnai, kas ir noteikta lietā, kurā ir pasludināts Tiesas 1982. gada 6. oktobra spriedums, *CILFIT* u.c. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Lai arī izskatāmās lietas fakti atbilst faktiskiem apstākļiem, uz kuriem attiecas lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu lietās, kurās ir pasludināts 2012. gada 21. jūnija spriedums *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) un izdots 2013. gada 16. maija rīkojums *Hardimpex* (C-444/12, nav publicēts, EU:C:2013:318) un 2013. gada 10. novembra rīkojums *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), nodokļu iestāde pretēji šajās lietās Eiropas Savienības Tiesas pasludinātajiem nolēmumiem joprojām liedz nodokļa maksātājiem īstenot tiesības atskaitīt PVN rēķinu satura neuzticamības dēļ; no šī apstākļa tā automātiski secina krāpšanu nodokļu jomā, par kuras pastāvēšanu noteikti bija jāzina nodokļa maksātājam, kas vēlas īstenot tiesības atskaitīt nodokli, un ka faktiski tas to zināja, jo pieņēma neuzticamu rēķinu.
- 23 Juridiskās interpretācijas problēma, kas rodas šajā lietā, nepārprotami ietekmē nolēmumu par šī lietas būtību, jo pretrunīgi lēmumi attiecībā uz būtību, ko pieņēmušas gan tiesas, kas izskatīja lietu, gan nodokļu iestāde, ir pamatoti ar Direktīvas 2006/112 normām un apsvērumiem, kas izklāstīti Savienības nolēmumos ar Ungāriju saistītajās lietās, pamatojoties uz šo tiesību normu interpretāciju. Tādējādi uzdotajiem jautājumiem ir nozīme nolēmuma pieņemšanā izskatāmajā lietā, un iesniedzējtiesa uzskata, ka šī iemesla dēļ ir jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.

- 24 Tā kā *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), neraugoties uz atšķirīgām nostājām, neuzskatīja par nepieciešamu iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, tas ir jādara pirmās instances tiesai. Šaubu gadījumā pirmās instances tiesa var tikt atbrīvota no pienākuma uzsākt jaunu procedūru tikai tad, ja Eiropas Savienības Tiesa pieņem skaidru nolēmumu saistībā ar šo lietu. Šī iemesla dēļ, lai arī citā lietā ir uzsākta prejudiciāla nolēmuma tiesvedība, kurā ir uzdoti līdzīgi prejudiciāli jautājumi un šajā ziņā ir apturētas vairākas tiesvedības, pirmās instances tiesa pašreizējā sastāvā nevar apturēt šo tiesvedību saskaņā ar Civilprocesa likuma 275. panta 5. punktā noteikto, bet tai atsevišķi ir jālūdz Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 25 Neraugoties uz iepriekš minētajos Eiropas Savienības Tiesas spriedumos un rīkojumos nospriesto, atkārtoti rodas jautājums, vai interpretācija, ko nodokļu iestāde un *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) sniedza savā atzinumā un pieņemtajos nolēmumos, ir pretrunā Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā nostiprināto tiesību atskaitīt nodokli – kas ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un kas parasti nevar tikt ierobežota – mērķim un vai šī interpretācija atbilst šīs direktīvas 178. panta a) punktā attiecībā uz nodokļa atskaitīšanu noteiktajām prasībām, un vai tiek ievēroti nodokļu neitralitātes un efektivitātes principi.
- 26 Šajā lietā ir radušies atbilstoši faktiskie apstākļi, lai īstenotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir noteikti 2012. gada 21. jūnija sprieduma *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) 43. un 44. punktā, jo ir izpildītas visas materiāltiesiskas un formālas prasības, lai rastos tiesības atskaitīt nodokli un lai tās tiktu īstenotas. Turklāt lēmumā netika norādīts, ka prasītāja bija iesniegusi nepatiesas deklarācijas vai izrakstījusi nelikumīgus rēķinus.
- 27 Saskaņā ar 2012. gada 21. jūnija sprieduma *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) 45. punktu tiesības atskaitīt [nodokli] iepriekš aprakstītajā situācijā var tikt liegtas tikai tad, ja nodokļu iestāde sniedz objektīvus pierādījumus tam, ka nodokļa maksātājs zināja vai arī tam bija jāzina, ka minētais darījums bija piegādātāja un cita uzņēmuma, kas atrodas augšupējā ķēdes posmā, izdarītās krāpšanas daļa.
- 28 Neraugoties uz iepriekš minēto, no lēmumiem ir secināms, ka, balstoties uz PVN likumā un Grāmatvedības likumā noteikto principu, saskaņā ar kuru reāla situācija ir pārāka pār šķietamo situāciju, kā arī uz konkrētām prasībām attiecībā uz apliecināšiem dokumentiem, nodokļu iestāde liedza prasītājam īstenot tiesības atskaitīt PVN, atsaucoties tieši uz faktiem, kas saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt PVN, jo šos faktus nevar uzskatīt par objektīviem apstākļiem, un būtībā tā neprecizēja, ko nozīmēja krāpšana nodokļu jomā saistībā ar pasākumiem, kurus pamatoti varēja sagaidīt no nodokļa maksātāja.
- 29 Iesniedzējtiesa lūdz sniegt skaidrojumu par to, vai par Direktīvas 2006/112 226. pantā noteikto prasību, kurām ir jāatbilst tās 220. panta 1. punktā minētajiem rēķiniem un no kuru izpildes ir atkarīga PVN atskaitīšana, paplašināšanu, kura ir

pretrunā šai direktīvai, var uzskatīt valsts praksi, saskaņā ar kuru – papildus rēķinā obligāti norādāmiem elementiem – tiek ieviesti papildu nosacījumi tiesību atskaitīt PVN īstenošanai, lietojot PVN likuma 127. panta 1. punktā iekļauto vārdkoku “ir jāpierāda, ka darījums ir noticis”, kā arī praksi izmantot Grāmatvedības likuma noteikumus, lai definētu darījumu, par kuru uzliek nodokli, un piemērot kritēriju, saskaņā ar kuru formāli pareizs rēķins pats par sevi nav pietiekams, lai varētu īstenot tiesības atskaitīt PVN, un ka nodokļa maksātājam ir jāiesniedz ne tikai rēķins, bet arī citi dokumenti.

- 30 Iesniedzējtiesa norāda, ka izskatāmajā lietā atšķirīgu nolēmumu pastāvēšanas iemesls ir ne tikai atšķirīga Savienības tiesību interpretācija, bet arī apliecināto dokumentu nozīmīguma un ar šiem dokumentiem apliecināmo objektīvo faktu nozīmīguma nekonsekvents vērtējums, kas ir jāsniedz valsts iestādēm un tiesām saskaņā ar valsts tiesību procesuālajām normām.
- 31 Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru, ja nepastāv Savienības tiesību normas attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanas procesuālajiem aspektiem, šādas normas ir jāparedz katras dalībvalsts tiesību sistēmā saskaņā ar procesuālās autonomijas principu, tomēr ar nosacījumu, ka tās nav mazāk labvēlīgas par normām, kas reglamentē līdzīgas iekšzemes situācijas (līdzvērtības princips), un ka tās nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtinā to tiesību īstenošanu, kas piešķirtas Savienības tiesību aktos (efektivitātes princips) (Tiesas spriedums, 2007. gada 7. jūnijs, *van der Weerd* u.c., no C-222/05 līdz C-225/05, EU:C:2007:318, 28. punkts).
- 32 Pēc iesniedzējtiesas domām, pierādījumu vērtēšana ir saistīta ar Savienības tiesībām no dažādiem skatupunktiem. Pirmkārt, vērtējot atbilstošos faktiskos apstākļus un pierādījumus, nedrīkst ņemt vērā Savienības tiesību normas, jo tajās ir noteikti elementi, kuriem ir nozīme, pārbaudot tiesības atskaitīt PVN. Otrkārt, uz valsts procesuālo normu pamata izstrādātai valsts judikatūrai ir jābūt saderīgai ar tādiem Savienības tiesībās un uz šīm tiesībām balstītajā Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā noteiktajiem principiem kā nodokļu neitralitātes, samērīguma un efektivitātes principi, saskaņā ar kuriem pierādījumu izvērtēšana, ko veic valsts iestādes un tiesas, un neatbilstošu apstākļu ņemšana vērā šajā izvērtēšanā nedrīkst padarīt praksē neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt Savienības tiesībās atzīto tiesību īstenošanu. Šajos apstākļos, lai izvērtētu pierādījumus saskaņā ar Savienības tiesībām, iesniedzējtiesa uzskata, ka ir jāprecizē pamatnostādnes, kuras ļautu noteikt vērā ņemamus faktus un kuras var izmantot kā norādījumus, nosakot, kādiem elementiem ir nozīme un kādiem tās nav.
- 33 Ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas judikatūru attiecībā uz PVN normām, iesniedzējtiesa pauž šaubas par to, vai *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) un nodokļu iestādes pieprasītais pierādījumu plašums un dziļums ir saderīgi ar nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principiem.

- 34 Iesniedzējtiesa pauž bažas par to, ka ķēdes darījuma gadījumā nodokļu iestādes veiktās pārbaudes pamatmērķis un pasākumu, kurus var pamatoti sagaidīt no nodokļa maksātāja, priekšmets ir galvenokārt rekonstruēt katru no to saimniecisko darbību elementiem, kuras ir veikuši ķēdes locekļi. Turklāt tā pauž bažas par to, ka pēc Eiropas Savienības Tiesas 2016. gada 10. novembra rīkojuma *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) izdošanas šīs pārbaudes nemainīgi un noteicoši tiek paplašinātas, tās attiecinot uz saimnieciskā darījuma elementiem, un gadījumā, ja tajos tiek konstatēta kāda kļūda, tiek automātiski secināts, ka nodokļa maksātājs apzinājās, ka piedalās krāpšanā nodokļu jomā. Saikne starp saimniecisko darījumu un informētību par krāpšanu nodokļu jomā daļēji tiek uzskatīta par pierādītu ar tiem pašiem objektīviem apstākļiem, uz kuriem atsaucās nodokļu iestāde, izvērtējot saimniecisko darījumu, un attiecībā uz kuriem Tiesa ir nospriedusi, ka tie nevar būt par pamatu liegumam atskaitīt PVN.
- 35 Ar visiem uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa vaicā, vai pierādījumu, kas tiek prasīti, lai varētu īstenot PVN atskaitīšanas tiesības, plašums, dziļums un tvērums, kādus tos piemēro nodokļu iestāde un *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) uzskata par likumīgiem – ņemot vērā arī nodokļa neitralitātes principu – aptver faktus, kuriem ir nozīmē, un ir nepieciešami un samērīgi, proti, nepārsniedz Eiropas Savienības Tiesas spriedumos noteikto tvērumu, it īpaši ņemot vērā, ka nodokļu iestāde vairo prasītāju par to, ka nodokļu procedūrā tā nesniedza pietiekamus pierādījumus, un ka tai ne tikai ir noteikts liegums īstenot tiesības atskaitīt PVN, bet arī piemērots nodokļa uzrēķins.
- 36 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai arī 2012. gada 21. jūnija sprieduma *Mahagében un Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) 61. punktā minētās pārbaudes darbības nav uzskatāmas par parasto rīcību un tās var tikt prasītas no nodokļa maksātāja gadījumā, ja to attaisno apstākļi, šajā lietā nodokļu iestāde tomēr nav norādījusi, kāds apstākļis pamato rūpīgākas pārbaudes veikšanu no prasītājas puses, jo šī iestāde prasītājai pārmeta tikai to – kas ir komercdarbības pamatīpašība –, ka darījums bija ķēdes darījums, un prasīja prasītājai pierādīt, ka tā bija rīkojusies labticīgi, pretējā gadījumā tai tiktu liegts īstenot tiesības atskaitīt PVN, un pieprasīja prasītājai pārbaudīt apstākļus, kas no visiem skatupunktiem pārsniedza tos, kuri ir minēti 2012. gada 21. jūnija sprieduma *Mahagében un Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) 61. punktā.
- 37 Tāpēc, tā kā nodokļu iestāde joprojām vēlas pamatot liegumu īstenot tiesības atskaitīt PVN, nebalstoties uz objektīviem faktiem, kas pamatoti un tieši būtu saistīti ar saimniecisko darījumu, iesniedzējtiesa uzskata, ka šī iestāde ne tikai pārnes uz nodokļa maksātāju savu pienākumu sniegt pierādījumus, pretēji tam, kas ir noteikts minētajās Direktīvas 2006/112 normās un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, bet ar šo praksi arī pārkāpj nodokļu neitralitātes, samērīguma un efektivitātes principus.
- 38 Piekopjot juridisko praksi, kuras pamatā ir apsvērumi, kas nav saderīgi ar Eiropas Savienības Tiesas 2016. gada 10. novembra rīkojumā *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) noteikto, un neizvērtējot PVN likumā un Eiropas

Savienības Tiesas spriedumos minētos subjektīvos elementus (vai [prasītāja] zināja vai, ievērojot pienācīgo rūpību, tai bija jāzina par [neatbilstībām]), tiek atņemta jēga tiesībām atskaitīt PVN, kas ir noteiktas Direktīvas 2006/112/EK 168. pantā un 178. panta a) punktā un Eiropas Savienības Tiesas spriedumos, it īpaši ar Ungāriju saistītajās lietās.

- 39 Ar piekto prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa lūdz paskaidrot, vai samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad tiek liegts atskaitīt PVN, ir samērīgi piemērot nodokļa uzrēķinu 200 % apmērā no nodokļu starpības, kas ir atskaitītā PVN summa, ja prasītāja nodokļu iestādei ir iesniegusi visus tās rīcībā esošos dokumentus un ņemot vērā, ka saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas viedokli lieguma atskaitīt PVN noteikšanas nolūkā nav nozīmes apstāklim, ka personas, kas ķēdē atrodas pirms nodokļa maksātāja, nemaksā PVN, jo nodokļu iestāde nav cietusi ienākumu zaudējumus saistībā ar liegumu atskaitīt PVN, gluži pretēji, prasītāja un ķēdes locekļi samaksāja vai deklarēja PVN par veikto darījumu, un nodokļu iestāde atzina, ka prasītājas gadījumā samaksa vai deklarācija bija likumīgas, jo tika izsniegts rēķins.
- 40 Ar pēdējo prejudiciālo jautājumu – kas ir uzdots gadījumā, ja, ņemot vērā esošās pretrunas interpretācijā un tiesu praksē, dalībvalstī sniegtā interpretācija un īstenotā prakse nav saderīgas ar PVN tiesību normām –, iesniedzējtiesa lūdz sniegt norādes, vai nodokļa maksātājiem var tikt nodrošināta efektīva tiesību aizsardzība tiesā un vai šī aizsardzība ir pienācīga, ņemot vērā Tiesas Reglamenta 99. panta noteikumus, kā arī apstākli, ka, neraugoties uz pienākumu iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai, nav iespējams visās lietās lūgt sniegt prejudiciālu nolēmumu.