

Lieta C-281/20

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

Iesniegšanas datums:

2020. gada 26. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Tribunal Supremo (Spānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 11. februāris

Apelācijas sūdzības iesniedzēja:

Ferimet, S. L.

Atbildētāja apelācijas instancē:

Administración General del Estado

Pamatlietas priekšmets

Apelācijas sūdzība, kuras pamatā ir strīds par lēmumu, ar kuru nodokļu administrācija liedza PVN maksājumu atskaitīšanas tiesības kādam uzņēmumam, kas apgrieztās iekasēšanas sistēmā bija izdevis apgrieztās iekasēšanas faktūrrēķinu, par preču piegādātāju tajā norādot kādu uzņēmumu, kas nebija īstais preču piegādātājs.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, kura priekšmets ir PVN direktīvas 168. panta, 193. panta, 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta, 200. panta un 226. panta 11. punkta interpretācija.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. un ar to saistītie panti un no

minētās direktīvas izrietošais nodokļu neitralitātes princips, kā arī ES Tiesas judikatūra, ar ko tiek interpretēta šī direktīva, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem nav atļauts atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN tiem uzņēmējiem, kuri nodokļa apgrieztās iekasēšanas sistēmā jeb apgrieztās maksāšanas sistēmā ES tiesību terminoloģijā izdod apliecinošu dokumentu (faktūrrēķinu) par preču iegādes darījumu, kas veikts, faktūrrēķinā norādot fiktīvu piegādātāju, lai gan ir skaidrs, ka iegādi ir faktiski veicis konkrētais uzņēmējs, kurš izmantoja nopirkto materiālus savai saimnieciskajai vai komercdarbībai?

2. Gadījumā, ja tādu rīcību kā aprakstītā – kas uzskatāma par zināmu attiecīgajai personai –, varētu kvalificēt kā ļaunprātīgu vai krāpniecisku, kā rezultātā tiek liegta priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšana, vai, lai liegtu minēto atskaitīšanu, ir nepieciešams pierādīt, ka pastāv nodokļu priekšrocība, kas ir nesaderīga ar PVN tiesiskajā regulējumā noteiktajiem mērķiem?

3. Visbeidzot, ja šāds pierādījums ir nepieciešams, vai nodokļu priekšrocība, kas ļautu liegt atskaitīšanu un kas atkarībā no apstākļiem ir jāidentificē konkrētajā gadījumā, ir jāattiecinā tikai uz pašu nodokļu maksātāju (preču pircēju) vai attiecīgā gadījumā to var attiecināt uz citiem darījuma dalībniekiem?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes **Direktīva 2006/112/EK** (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 168. pants, 193. pants, 199. panta 1. punkta d) apakšpunkts, 200. pants un 226. panta 11. punkts.

ES Tiesas judikatūra

Spriedums, 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl*, C-90/02 par PVN apgrieztās iekasēšanas sistēmu pakalpojumu sniegšanas gadījumā, kas *mutatis mutandis* piemērojams preču piegādes gadījumiem.

“Lai nodokļu maksātājs, kuram kā pakalpojumu adresātam ir jāmaksā PVN par šiem pakalpojumiem, varētu īstenot savas atskaitīšanas tiesības, viņam nav obligāti jābūt faktūrrēķinam, kas izdots saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 3. punktu, un viņam ir tikai jāizpilda attiecīgās dalībvalsts noteiktās formalitātes” (47. punkts).

Lai gan dalībvalstis var noteikt formalitātes atskaitīšanas tiesību īstenošanai apgrieztās iekasēšanas gadījumā, “minēto iespēju var izmantot tikai tiktāl, ciktāl šādu formalitāšu noteikšana to skaita un mehānisma dēļ nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu” (49. punkts).

“Nokārtojamo formalitāšu tvērums, lai varētu īstenot atskaitīšanas tiesības, nevar pārsniegt to, kas ir absolūti nepieciešams, lai kontrolētu konkrētās apgrieztās iekasēšanas procedūras pareizu piemērošanu” (50. punkts).

“Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā attiecīgo pakalpojumu adresātam ir jāmaksā PVN, tai šī nodokļu maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nav jānosaka papildu nosacījumi, kuru sekas varētu būt šo tiesību izmantošanas liegšana” (51. punkts).

Spriedums, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07 par apgrieztās iekasēšanas sistēmu, kurā attiecībā uz formalitātēm atskaitīšanas tiesību īstenošanai ir nospriests sekojošais:

“Lai gan šī tiesību norma [PVN Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts] atļauj dalībvalstīm apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumiem noteikt formalitātes attiecībā uz atskaitīšanas tiesību īstenošanu, tas, ka nodokļu maksātājs tās neievēro, nevar tam atņemt atskaitīšanas tiesības” (62. punkts), un “tā kā nav apstrīdams, ka pamata prāvā ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas procedūra, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai iepriekšēja PVN atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļu maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības” (63. punkts), tāpēc, “lai gan šīs tiesību normas atļauj dalībvalstīm veikt noteiktus pasākumus, tomēr tie nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu iepriekšējā punktā minētos mērķus. Šādus pasākumus līdz ar to nevar izmantot, lai sistemātiski apšaubītu PVN atskaitīšanas tiesības, kas ir PVN kopējās sistēmas, kura izveidota ar Kopienas tiesisko regulējumu šajā jomā, pamatprincips” (66. punkts).

Noslēgumā, “grāmatvedības pienākumu neizpilde, kā tas ir pamata prāvā, nevar tikt uzskatīta par tādu, kas rada risku zaudēt nodokļu ienākumus, ja – kā tas ir norādīts šī sprieduma 56. punktā –, piemērojot apgrieztās iekasēšanas procedūru, būtībā Valsts kasei nav jāmaksā nekāda summa. Šo iemeslu dēļ šāda neizpilde nekādā gadījumā nevar tikt pielīdzināta darbībai, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, vai Kopienas tiesību normu nelikumīgai izmantošanai, jo tā nav veikta, lai gūtu netaisnīgas nodokļu priekšrocības” (71. punkts).

Spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, “Kuršu zeme”, C-273/18, arī saistībā ar gadījumu, kas ir līdzīgs šeit aplūkotajam, kurā Latvijas Augstākā tiesa uzdeva ES Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 168. panta “a” punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam neatbilst liegums atskaitīt [PVN] priekšnodokli, pamatojoties vienīgi uz nodokļu maksātāja informētu iesaistīšanos simulatīvu darījumu noformēšanā, bet neidentificējot, kā konkrēto darījumu rezultātā budžetam varētu būt nodarīts zaudējums nesamaksāta vai nepamatoti atprasīta [PVN]

veidā, salīdzinot ar situāciju, kad darījumi būtu noformēti atbilstoši to faktiskajiem apstākļiem?

Pārformulējusi uzdoto jautājumu, ES Tiesa uz to kopsavilkumā un pēc būtības atbildēja šādi:

“PVN jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās PVN direktīvas normās un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību” (35. punkts).

“Tas, ka prece nav saņemta tieši no rēķina izsniedzēja, uzreiz nenožīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu un obligāti neveido ļaunprātīgu rīcību, bet tam var būt citi iemesli, piemēram, tostarp divu secīgu vienu un to pašu preču pārdošanas darījumu esamība, kuras pēc pasūtījuma pirmais pārdevējs tieši transportē otrajam pircējam, kas nozīmē, ka runa ir par divām secīgām piegādēm PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, bet tikai vienu faktisku pārvadājumu. [...] Nav vajadzīgs, lai pirmais pircējs būtu kļuvis par attiecīgo preču īpašnieku šīs transportēšanas brīdī, jo piegādes esamības šīs tiesību normas izpratnē priekšnosacījums nav īpašumtiesību nodošana uz precī” (36. punkts).

Un, tā kā Latvijas iestāde nav konstatējusi, ka pastāv netaisnīga nodokļu priekšrocība, “darījumu ķēdes esamība vien un tas, ka “Kuršu zeme” attiecīgās preces fiziski saņēma [kāda uzņēmuma] noliktavā, nevis faktiski tās saņēma no sabiedrības, kura rēķinā ir norādīta kā šo preču piegādātājs”, pats par sevi nevar būt pamats secinājumam, ka “Kuršu zeme” minētās preces nav iegādājusies un ka līdz ar to iegādes darījums nav noticis (37. punkts).

Spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18.

“Darījuma kvalificēšana par preču piegādi PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta nozīmē nevar tikt pakārtota nosacījumam, ka pircējam ir jābūt noskaidrotam” (25. punkts). “Tomēr, otrkārt, dalībvalstis saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu paredz nosacījumus, ar kādiem tās no nodokļa atbrīvo eksporta darījumus, lai nodrošinātu pareizu un vienkāršu šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanu un lai novērstu jebkādu krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļiem un jebkādu to ļaunprātīgu izmantošanu. Īstenojot savas pilnvaras, dalībvalstīm tomēr ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kuri ir daļa no Savienības tiesību sistēmas un no kuriem viens it īpaši ir samērīguma princips” (26. punkts).

“Runājot par samērīguma principu, ir jāatgādina, ka valsts pasākums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa

iekasēšanu, ja saskaņā ar to tiesības uz atbrīvojumu no PVN būtībā tiek pakārtotas formālu pienākumu izpildei, neņemot vērā pamatnosacījumus un, it īpaši, nenoskaidrojot, vai tie ir izpildīti. Proti, darījumi ir jāapliek ar nodokli, ņemot vērā to objektīvās īpašības” (27. punkts).

“Turklāt, ja pamatnosacījumi ir izpildīti, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai atbrīvojums no PVN tiktu piešķirts pat tad, ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālās prasības” (28. punkts).

“Saskaņā ar Tiesas judikatūru ir tikai divi gadījumi, kuros formālas prasības neizpilde var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu” (29. punkts).

“Pirmkārt, formālas prasības neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šī prasības neizpilde traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasības ir bijušas izpildītas” (30. punkts).

“Tādējādi, ja patiesā pircēja nenorādīšana konkrētā gadījumā liedz pierādīt, ka attiecīgais darījums ir preču piegāde PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta nozīmē, šis apstāklis var izraisīt atteikumu piemērot šajā pantā paredzēto eksporta atbrīvojumu. Savukārt visos gadījumos pieprasīt, lai tiktu norādīts preču pircējs trešajā valstī, nemēģinot noskaidrot, vai ir izpildītas šā atbrīvojuma pamatprasības, proti, ka attiecīgās preces ir izvestas no Savienības muitas teritorijas, nozīmētu neievērot ne samērīguma, ne nodokļu neitralitātes principu” (31. punkts).

“Otrkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no PVN nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kas apzināti ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību. [...] Prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, kas no tā var tikt saprātīgi pieprasīti nolūkā pārliecināties, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām. Gadījumā, ja attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka tā veiktais darījums ir iesaistīts pircēja īstenotā krāpšanā nodokļu jomā, un ja tas nav veicis visus pasākumus, ko, saprātīgi vērtējot, var no tā prasīt, lai izvairītos no šīs krāpšanas, atbrīvojuma no nodokļa piešķiršana tam būtu jāatsaka” (33. punkts).

“Savukārt piegādātājs nevar būt atbildīgs par PVN samaksu neatkarīgi no viņa piedalīšanās pircēja īstenotā krāpšanā, [tātad] būtu acīmredzami nesamērīgi atzīt nodokļa maksātāju par atbildīgu par zaudētajiem ieņēmumiem no nodokļiem, ko ir radījusi trešo pušu krāpnieciska rīcība, kuru tas nekādi neietekmē” (34. punkts).

Atbilstošās valsts tiesību normas

1992. gada 28. decembra Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido [Likums 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli] (turpmāk tekstā – “PVN likums”).

Saskaņā ar tā 84. panta pirmās daļas 2. punkta c) apakšpunktu nodokļa maksātāji ir uzņēmēji vai profesionāļi, kuru labā tiek veikti ar nodokli apliekami darījumi, kad runa ir par pārstrādājamo materiālu, citu materiālu starpā, piegādēm.

Saskaņā ar tā 92. panta pirmās daļas 3. punktu nodokļu maksātāji varēs atskaitīt no maksājamā PVN, kas uzkrāts par tajā pašā teritorijā veiktiem ar nodokli apliekamiem darījumiem, tos maksājumus, kas tajā pašā teritorijā ir maksājami tiešas aplikšanas ar nodokli dēļ vai par tādu preču piegādēm, kas cita starpā minētas PVN likuma 84. panta pirmās daļas 2. punktā.

Likuma 97. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības varēs īstenot tikai tie uzņēmēji vai profesionāļi, kuriem ir šīs tiesības pamatojošs dokuments, un ka šajā nolūkā par atskaitīšanas tiesību pamatojošu dokumentu tiks uzskatīts tikai nodokļu maksātāja izdots faktūrrēķins gadījumos, kas paredzēti šā likuma 165. panta pirmajā daļā. Tā paša panta otrajā daļā ir noteikts, ka agrākie dokumenti, kas neizpilda visas likumos un tiesību aktos noteiktās prasības, nepamatos atskaitīšanas tiesības.

Minētā likuma 165. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka gadījumos, kas citu starpā minēti tā paša likuma 84. panta pirmās daļas 2. punktā, attiecīgajam faktūrrēķinam, ko atkarībā no apstākļiem izdevis preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, vai darījumu apliecinojamam grāmatvedības dokumentam tiek pievienots faktūrrēķins, kurā ir ietverts nodokļa aprēķins. Minētajam faktūrrēķinam ir jāatbilst tiesiskajā regulējumā noteiktajām prasībām.

Tribunal Supremo [Augstākā tiesa, Spānija] judikatūra

2009. gada 25. marta spriedums (4608/2006): “Visi formālie pienākumi ir iecerēti, lai atvieglotu PVN pareizu piemērošanu, tāpēc nav pareizi piešķirt tādu pašu nozīmi formālo prasību neizpildei apgrieztās iekasēšanas procedūras gadījumos, kuros nodokļu maksātājs nesniedz deklarāciju, jo tas uzskata, ka darījums nav apliekams ar nodokli, un interpretē noteikto tiesisko regulējumu saprātīgā, bet kļūdainā veidā, jo šāda interpretācija izraisītu neitralitātes [principa] pārkāpšanu”, lai gan “ir jāņem vērā, ka atskaitīšanas tiesības ir būtiska rakstura tiesības, un tām ir nenoliedzama nozīme PVN piemērošanas sistēmā, un šā iemesla dēļ vienkāršs formāls pienākums, lai cik tas būtu pamatots atbilstošās administratīvās procedūras pareizas piemērošanas atvieglošanai, nevar izraisīt iepriekš minēto atskaitīšanas tiesību zaudēšanu”.

2013. gada 28. janvāra spriedums (3272/2010). Tajā lietā inspekcija konstatēja, ka uzņēmumu, kuros nodokļu maksātājs savos faktūrrēķinos bija norādījis kā

piegādātājus, domicili bija fiktīvi un ka turklāt šiem uzņēmumiem bija neiespējami piegādāt fakturrēķinus formāli iekļautās preces, jo tie bija uzņēmumi bez reāla satura, kuru mērķis bija kā starpniekuzņēmumiem radīt šķietamību, kas būtu ļāvusi nodokļu maksātājam iegādāties minētās preces no reāliem piegādātājiem “B”, proti, neatspoguļojot šo iegādi grāmatvedībā. Šā iemesla dēļ inspekcija atteica PVN maksājumu atskaitīšanu, ņemot vērā, ka fakturrēķinos ietvertie darījumi nebija reāli notikuši ar minētajos rēķinos norādītajiem uzņēmumiem, tā ka šeit ir noticis nepatiess faktu atspoguļojums.

Minētajā spriedumā tiek atgādināts, ka ES Tiesa ir spriedusi, ka, ja nodokļu maksātāja veiktais darījums pats par sevi nav krāpniecisks, tad tā tiesības atskatīt priekšnodokli samaksāto PVN nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst viņa veiktais darījums, kāds cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot vai nevarot zināt, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu. Tāpat tiek minēts ES Tiesas kritērijs, atbilstoši kuram nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar pievienotās vērtības nodokli krāpšanu saistītā darbībā, ir jāuzskata par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai nē. Tāpēc līdz ar to valsts tiesai ir jāatsaka šai personai atskaitīšanas tiesības, ja tā, pamatodamās uz objektīviem faktoriem, konstatē, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarot pirkumu, viņš ir piedalījies ar pievienotās vērtības nodokli krāpšanu saistītā darbībā, un tas jādara arī tad, ja attiecīgā darbība izpilda objektīvos kritērijus, ar kuriem ir pamatoti jēdzieni “preču piegādes, kuras veicis nodokļa maksātājs kā tāds”, un “saimnieciskā darbība”.

Tāpat tiek atgādināts, ka ES Tiesas ieskatā, kaut arī Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts dalībvalstij ļauj pieprasīt personai solidāru pievienotās vērtības nodokļa parāda samaksu tad, ja šīs personas labā veiktā darījuma laikā tā zināja vai tai bija jāzina, ka pievienotās vērtības nodoklis par šo darījumu vai iepriekšējo vai vēlāko darījumu palika nenomaksāts, un šajā sakarā pamatoties uz prezumpciju, šādu prezumpciju nevar formulēt tādā veidā, ka nodokļu maksātājam kļūst praktiski neiespējami vai ļoti grūti to apstrīdēt ar pretēja rakstura pierādījumu, faktiski radot beznosacījumu atbildības sistēmu, ņemot vērā, ka valstīm ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Kopienas tiesību sistēmas, tostarp it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principi.

Pēc tam *Tribunal Supremo* minētajā spriedumā norādīja, ka attiecīgā persona bija izdevusi fakturrēķinus, apzinoties, ka nav noslēgusi nekādus līgumus ar uzņēmumu, kuram tiek izrakstīti fakturrēķini, un ka tādā gadījumā nav piemērojama ES Tiesas judikatūra par neiespējamību liegt atskaitīšanas tiesības uzņēmējam, kas, iesaistīts karuseļveida krāpšanā, nezināja vai nevarēja zināt patiesību, tā vienkāršā iemesla dēļ, ka uzņēmums zināja, ka ir fakturrēķinā kā piegādātāju norādījis citu uzņēmumu bez reāla satura, ar ko tas nekad nebija slēdzis līgumus.

Rezultātā bija jāpiemēro ES Tiesas kritērijs, atbilstoši kuram atskaitīšanas tiesības var liegt nodokļa maksātājam, attiecībā uz kuru ir konstatēts, ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarot pirkumu, viņš ir piedalījies ar PVN krāpšanu saistītā darbībā, pat ja attiecīgais darījums izpilda objektīvos kritērijus, uz kuriem balstās “preču piegādes” jēdzieni.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 2008. gadā sabiedrība apelācijas sūdzības iesniedzēja *Ferimet, S. L.* iegādājās no sabiedrības *Reciclatges de terra alta* pārstrādājamus materiālus (metāllūžņus), deklarējot to PVN apgrieztās iekasēšanas sistēmā un izdodot atbilstošos apgrieztās iekasēšanas fakturrēķinus.
- 2 Nodokļu inspekcija konstatācijas un pārbaudes procedūrā uzskatīja, ka minēto materiālu piegādātājam *Reciclatges de terra alta* nebija materiālu resursu un nepieciešamā personāla minēto piegāžu veikšanai, un ka fakturrēķini, ko tas bija izdevis pircējam, bija nepatiesi. Rezultātā tā saprata, ka saistībā ar darījumu ir noticis nepatiess faktu atspoguļojums, jo, lai gan [*Ferimet*] nebija noliegusi materiālu piegādi, tā bija apzināti slēpusi to īsto piegādātāju. Tā paša iemesla dēļ inspekcija secināja, ka *Ferimet* nevar atskaitīt priekšnodoklī samaksātos PVN maksājumus, un noteica tai naudas sodu.
- 3 *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña* [Katalonijas Reģionālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija] apstiprināja šo kritēriju.
- 4 *Ferimet* apstrīdēja *Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* [Katalonijas Augstās tiesas Administratīvo lietu palāta, Spānija] minētos administratīvos lēmumus, norādot šajā sakarā uz Spānijas un Eiropas tiesisko regulējumu un ES Tiesas judikatūru un izvirzot šādus argumentus:
 - *Ferimet* veiktais pārstrādājamo materiālu pirkšanas darījums ir patiess, un šis fakts netiek apstrīdēts (Inspekcija to ir pieņēmusi).
 - Fiktīva piegādātāja norādei ir tikai formāls raksturs, jo iegāde materiāli ir notikusi.
 - Saskaņā ar Eiropas tiesisko regulējumu un judikatūru nevar liegt atskaitīšanu, kad ir konstatēts, ka darījums ir faktiski noticis, un kad apgrieztās iekasēšanas sistēma nodrošina ne tikai PVN iekasēšanu un tās kontroli, bet arī jebkādas nodokļu priekšrocības, ko varētu saņemt nodokļu maksātājs, neesamību.
- 5 Minētā tiesu iestāde 2017. gada 23. novembrī pasludināja noraidošu nolēmumu, pamatojoties uz šādiem iemesliem:
 - Inspekcija plaši pierādīja, ka ir nepatiesi atspoguļots piegāžu īstais veicējs.

- Norādi par piegādātāju, kam jābūt ietvertai apgrieztās iekasēšanas fakturrēķinā, nevar uzskatīt par vienkārši formālu piezīmi, jo tas ir elements, kas ļauj kontrolēt PVN ķēdes pareizību un tāpēc ietekmē nodokļa neitralitātes principu.
- Lai gan ir skaidrs, ka apgrieztās iekasēšanas sistēmā principā nepastāv nodokļu ieņēmumu apdraudējums, kompensējot parādu un atskaitīšanas tiesības, tas nenozīmē, ka pat gadījumā, kad tiek norādīts fiktīvs darījums – šajā lietā attiecībā uz piegādātāju –, atskaitīšanas tiesības tiek paturētas, jo šīs atskaitīšanas tiesības ir pakārtotas materiālu priekšnoteikumu izpildei, kuru starpā ir arī tiesību subjekta, kas norādīts par piegādātāju, faktiskā esamība.

6 *Ferimet* par šo pēdējo minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 Apelācijas sūdzībā *Ferimet* apgalvo, ka nodokļa tiesiskais regulējums un plašā ES Tiesas judikatūra liek katrā ziņā uzskatīt, ka tai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksātos PVN maksājumus par veikto darījumu, jo: a) tā bija darījuma patiesais adresāts un tā faktiski nopirka un saņēma metāllūžņus, un b) nebija un nevarēja būt nodokļu ieņēmumu apdraudējuma, jo i) tā nebija parādā PVN, jo atradās apgrieztās iekasēšanas režīmā, un ii) PVN nebija parādā arī tās piegādātāji, jo tie nevarēja novirzīt PVN, atrodoties minētajā apgrieztās iekasēšanas režīmā.
- 8 Savos apsvērumos par to, kāpēc ir būtiski ierosināt ES Tiesā prejudiciālu tiesvedību, *Ferimet* pauž šādus apgalvojumus:
- PVN iekasēšana un tās kontrole jau tiek nodrošināta ar pašu apgrieztās iekasēšanas sistēmas piemērošanu, tā ka nav lietderīgi atskaitīšanas tiesību īstenošanai iekļaut būtiskas prasības kategorijā vienkāršu formālu prasību, kāda esot izstrādājuma piegādātāja pareiza norāde fakturrēķinā, jo pati apgrieztās iekasēšanas sistēma nodrošina neiespējamību saņemt jebkādu nodokļu priekšrocību.
 - Tā kā nav bijis nekādas nepamatotas nodokļu priekšrocības nodokļu maksātājam, piemērojot neitralitātes principu, nav nozīmes tāda no nodokļu maksātāja atšķirīga ekonomikas dalībnieka iespējamiem krāpnieciskiem nodomiem, kurš piedalījies tajā pašā piegāžu ķēdē, jo saskaņā ar ES Tiesas judikatūru “katrs darījums ir jāizvērtē atsevišķi”.
- 9 Valsts pārstāvis, iebilstot pret apelāciju, uzsvēra trīs argumentus: a) nav apstrīdams, ka pastāv nepatiess fakts atspoguļojums, kas ir saistīts ar fiktīva materiālu piegādātāja norādi; b) fakts, ka nodokļu iestādei tika slēpta īstā piegādātāja identitāte, ir jāuzskata par krāpšanu – gan saistībā ar PVN, gan ar tiešajiem nodokļiem, un c) apelācijas sūdzības iesniedzēja nav pierādījusi tās apgalvoto nodokļu priekšrocības neesamību.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Par PVN apgrieztās iekasēšanas sistēmu

- 10 *Tribunal Supremo* paskaidro, ka parasti nodokļu maksātājs ir fiziska vai juridiska persona, kas savā profesionālā vai uzņēmēja statusā izdod faktūrrēķinu un novirza PVN savam klientam, lai pēc tam reizi trīs mēnešos samaksātu nodokļu iestādei visu iekasēto PVN summu. Tāpēc – parasti – nodokļu maksātājs ir tas, kurš izdod faktūrrēķinu, kurš novirza PVN un kurš pēc tam iesniedz Valsts kasei nodokļa deklarāciju un iemaksā PVN.
- 11 Tomēr pastāv zināmi gadījumi, kas paredzēti PVN likuma 84. pantā un kuros PVN jādeklarē un jāsamaksā ir faktūrrēķina adresātam, nevis tā izdevējam. Viens no šādiem apgrieztās iekasēšanas procedūras gadījumiem ir aplūkots 84. panta pirmās daļas 2. punkta c) apakšpunktā, proti, tādu uzņēmēju gadījumā, kuru saimniecisko darbību veido pārstrādājama materiālu (metāllūžņu) pirkšana un pārdošana. Šajā sistēmā preču pārdevējs izdod faktūrrēķinu, kurā nenovirza PVN, un preču pircējs izdod faktūrrēķinu (“apgrieztās iekasēšanas faktūrrēķinu”), iekļaujot tajā atbilstošo PVN. Tā kā apgrieztās iekasēšanas faktūrrēķinā izdevējs un saņēmējs sakrīt, preces pircējam ir jānorāda vienlaikus budžetā maksājamais PVN un priekšnodoklī samaksātais PVN, abi attiecībā uz vienu un to pašu summu, ko tas iekļauj savā PVN ceturkšņa deklarācijā.

Par strīdu, kas tiek aplūkots pamatlietā.

- 12 Strīdā notiekošās debates ir par iespēju atskaitīt PVN maksājumus, ko pats ir aprēķinājis un vienlaikus pats priekšnodoklī samaksājis prasītājs apgrieztās iekasēšanas faktūrrēķinā apgrieztās iekasēšanas sistēmā, kad i) darījums ir faktiski veikts (šo aspektu neviens neapstrīd) un ii) ir ticis slēpts iegādāto preču īstais piegādātājs.
- 13 Lai atrisinātu pamatlietu, ir jānosaka, i) vai šo preču piegādātāja nenorādīšana ir tikai formāla prasība, ii) kāda ietekme ir apstāklim, ka īstais norādītais piegādātājs ir nepatiess, un pircējs to zina, un iii) vai no Eiropas judikatūras neizbēgami izriet, ka – tostarp ļaunticīgas rīcības gadījumos – atskaitīšanu var liegt tikai tad, “ja pastāv dalībvalsts nodokļu ieņēmumu apdraudējums”, lai gan apgrieztās iekasēšanas sistēmā principā Valsts kasei piegādātājs nav parādā.
- 14 *Tribunal Supremo* neuzskata, ka ES Tiesas judikatūra katrā ziņā nozīmē, ka nekas nevar liegt atskaitīšanu, ja tiek konstatēta preču piegādes materiālā esamība un fakts, ka nodokļu maksātājs tās ir nopircis. Tāpat arī no šīs judikatūras neizriet, ka fiktīva piegādātāja norāde darījumu apliecināšanā dokumentā (apgrieztās iekasēšanas faktūrrēķins) ir tikai formāls pārkāpums, kam nav nozīmes atskaitīšanas saņemšanas nolūkos, kad darījums ir reāls.
- 15 *Tribunal Supremo* zina ES Tiesas kritēriju par neiespējamību ar valsts tiesību aktiem vai valsts nodokļu iestādēm noteikt tādus ierobežojumus PVN

atskaitīšanas tiesībām (kas ir būtiski tā neitralitātes nodrošināšanai), kas pārsniedz to, kas vajadzīgs krāpšanas novēršanai, vai padara nesamērīgi grūtu minēto tiesību īstenošanu. Pati ES Tiesa ir arī atzinusi, ka nav iespējams pieteikt un saņemt atskaitīšanu, ja pieteicējs ir piedalījies darījumā, kas ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, tostarp gadījumos, kad konkrētais darījums izpilda atbilstošos objektīvos kritērijus. Šajā nozīmē *Tribunal Supremo* šaubās par to, vai apstākļi, ka attiecīgā persona zināja, ka piegādātājs ir atspoguļots nepatiesi, nevis patiesi, nozīmē, ka darījums var tikt kvalificēts kā ļaunprātīgs vai krāpniecisks.

- 16 Tāpat arī “nodokļu priekšrocības” jēdzienā – ko daudzkārt prasījusi arī ES Tiesa kā nenovēršamu priekšnoteikumu atskaitīšanas liegumam –, Eiropas judikatūrā nav nepārprotami noteikts, ka “nodokļu priekšrocības” jēdziens ir jāattiecina tikai uz tiesību subjektu, kas prasa atskaitīšanu, un nevis attiecīgā gadījumā uz citiem tā darījuma dalībniekiem, kas rada minēto atskaitīšanu. Citiem vārdiem, nav acīmredzams, ka nav jāņem vērā personas, kura nodod preces, rīcība, it īpaši tad, kad – minētās personas slēpšanas gadījumā, ko apzināti veicis preču pircējs –, var tikt apdraudēta tiešā aplikšana, jo attiecībā uz īsto preču pārdevēju darījums ir fiziski apslēpts, valsts budžetam neeksistējošs.