

Lieta C-512/21**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2021. gada 17. augusts

Iesniedzējtiesa:

Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 31. maijs

Prasītāja:

Aquila Part Prod Com S.A.

Atbildētāja:

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

Pamatlietas priekšmets

Aquila Part Prod Com S.A. (Rumānija) celta administratīva prasība par četriem *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija) lēmumiem, kuros nodokļu iestāde konstatēja prasītājas maksājamā pievienotās vērtības nodokļa starpības parāda esamību, kas lielākoties kvalificēts kā nepamatota atmaksa un mazākā mērā – kā neiekasēts nodoklis, un saskaņā ar kuriem nodokļu iestāde uzlika naudas sodu un uzrēķināja kavējuma naudu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saskaņā ar LESD 267. pantu.

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punktu, 10. pantu, 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu, 220. pantu un 226. pantu, ievērojot nodokļu neitralitātes un racionalitātes

principus un tiesības uz taisnīgu tiesu, kas garantētas Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pantā. Saskaņā ar Tiesas judikatūru valsts tiesai, balstoties uz šo interpretāciju, ir jānolemj, vai apstākļus, uz kuriem atbildētāja norāda attiecībā uz prasītāju, var uzskatīt par tādiem objektīviem apstākļiem, kuri attaisno to, ka atbildētāja atsaka tiesības atskaitīt PVN, un vai tātad atbildētājai bija tiesības atteikt prasītājam nodokļa atskaitīšanas tiesības, apgalvojot, ka prasītāja ir piedalījusies nodokļu krāpšanā un nav rīkojusies ar pienācīgu rūpību.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai ar Savienības tiesībām un it īpaši PVN direktīvas 9. panta 1. punktu un 10. pantu, kā arī ar nodokļu neitralitātes principu ir saderīga tāda nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru tā – automātiski un neveicot nekādu pārbaudi – no fakta, ka fiziska persona, kas uztur tiesiskas attiecības ar juridisku personu, kura rīkojas kā nodokļu maksātāja aģents, kura ir neatkarīga no nodokļu maksātāja kā principāla un kurai ir juridiskās personas statuss, šai fiziskajai personai neesot juridiski saistītai ar nodokļu maksātāju, ir rīkojusies apzināti, izsecina – neņemot vērā principāla un aģenta starpā noslēgtā līguma noteikumus, kā arī ārvalstu tiesības, kuras regulē pārstāvības tiesiskās attiecības – faktu, ka nodokļu maksātājs arī ir rīkojies apzināti?
- 2) Vai PVN direktīvas 167. pants, 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, kad nodokļu iestāde konstatē cirkulāras rēķinu izrakstīšanas ķēdes esamību, ar minēto faktu vien pietiek, lai to atzītu par objektīvu apstākli nodokļu krāpšanas pierādīšanai, vai tomēr šādā gadījumā nodokļu iestādei ir arī jāpierāda, kurš ķēdes loceklis vai locekļi ir izdarījuši krāpšanu un kāds bija viņu *modus operandi*?
- 3) Vai iepriekšminētie PVN direktīvas panti, ievērojot samērīguma un racionalitātes prasības, ir jāinterpretē tādējādi, ka pat tad, kad nodokļu iestāde, pamatojoties uz lietas konkrētajiem apstākļiem, uzskata, ka nodokļu maksātājam būtu bijis jāizrāda lielāka rūpība, no šī nodokļu maksātāja nevar prasīt, lai tas būtu pārbaudījis apstākļus, ko pašai nodokļu iestādei ir izdevies atklāt tikai pēc aptuveni piecus gadus ilgām pārbaudēm, kas prasīja daudzas saistītas pārbaudes, izmantojot publisko tiesību instrumentus tādējādi, lai nodokļu maksātāju komercnoslēpuma aizsardzība neradītu šķērslī pārbaudei? Vai gadījumos, kad tiek prasīta lielāka rūpība, pienācīgo rūpību var uzskatīt par pierādītu, ja nodokļu maksātājs attiecina savu kontroli arī uz apstākļiem, kas sniedzas pāri spriedumā *Mahagében* norādītajiem apstākļiem attiecībā uz iespējamajiem komercpartneriem, tādējādi, ka tam ir iekšējie piegādes sistēmas noteikumi šādu partneru pārbaudei, viņš nepieņem samaksu skaidrā naudā, iekļauj slēdzamajos līgumos noteikumus par iespējamiem riskiem un analizē arī citus apstākļus darījuma laikā?
- 4) Vai iepriekš minētie PVN direktīvas panti ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja nodokļu iestāde secina, ka nodokļu maksātājs ir aktīvi piedalījies nodokļu

krāpšanā, šajā ziņā ir pietiekami, ka iestādes atklātie pierādījumi pierāda, ka nodokļu maksātājs, ja viņš būtu rīkojies ar pienācīgu rūpību, būtu varējis zināt, ka piedalās nodokļu krāpšanā, nepierādot to, ka viņš zināja, ka piedalās nodokļu krāpšanā, savas aktīvās dalības tajā dēļ? Vai gadījumā, ja tiek pierādīta aktīva dalība nodokļu krāpšanā, proti, apzināšanās par šo dalību, nodokļu iestādei ir jāpierāda nodokļu maksātāja krāpnieciskā rīcība, kas izpaužas kā viņa saskaņota darbība ar augšupējiem ķēdes locekļiem, vai tomēr ir pietiekami pamatot ar objektīviem pierādījumiem, ka ķēdes locekļi savstarpēji viens otru zināja?

5) Vai ar iepriekš minētajiem PVN direktīvas pantiem ir saderīga un atbilst tiesībām uz taisnīgu tiesu, kas Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pantā atzītas kā vispārējs princips, un tiesiskās drošības principam nodokļu iestādes prakse, kad tā pamato savu lēmumu ar tādu pārtikas ķēdes drošuma noteikumu domājamu pārkāpumu, kuriem nav ietekmes uz nodokļu maksātāja nodokļu saistību izpildi vai uz viņa rēķinu apriti, kurus tiesiskais regulējums nodokļu jomā nekādi nenosaka attiecībā uz nodokļu maksātāju un kuriem nav nekādas ietekmes uz nodokļu iestādes pārbaudīto darījumu patiesumu un uz nodokļu maksātāja apzināšanos, kas tiek izvērtēta nodokļu procesā?

Ja uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde:

6) Vai ar iepriekšminētajiem PVN direktīvas pantiem ir saderīga un atbilst tiesībām uz taisnīgu tiesu, kas Hartas 47. pantā atzītas kā vispārējs princips, un tiesiskās drošības principam nodokļu iestādes prakse, kad tā, neiesaistoties oficiālajai struktūrai, kurai būtu materiālā un teritoriālā kompetence pārtikas ķēdes drošuma jomā, savos lēmumos ietver attiecībā uz nodokļu maksātāju vērtējumus, kuri ietilpst minētās oficiālās struktūras kompetencē, tādējādi, ka, pamatojoties uz pārkāpumiem, kas konstatēti attiecībā uz pārtikas ķēdes drošumu – jautājumu, kas nav tās kompetencē –, tā nosaka fiskālas sekas nodokļu maksātājam bez iespējas tam apstrīdēt pārtikas ķēdes drošuma normu pārkāpuma konstatējumu procesā, kurš būtu neatkarīgs no nodokļu procesa un kurā tiktu ievērotas pušu pamatgarantijas un tiesības?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un Tiesas judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.): 9. panta 1. punkts, 10. pants, 167. pants un 168. panta a) punkts

Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants

Spridums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11, EU:C:2012:373)

Spridums, 2019. gada 3. oktobris, *Altic* (C-329/18, EU:C:2019:831)

Rīkojums, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo* (C-610/19, EU:C:2020:673)

Atbilstošās valsts tiesību normas

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums Nr. XCII par taksācijas vispārīgo kārtību; turpmāk tekstā – “Likums par taksācijas vispārīgo kārtību”)

1. panta 7. punkts:

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

2. panta 1. punkts:

“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.”

97. panta 4. punkts:

“Kontroles laikā nodokļu iestādei ir pienākums konstatēt un pierādīt faktus, izņemot gadījumus, kad atbilstoši likumam pierādīšanas pienākums ir nodokļu maksātājam.”

97. panta 6. punkts:

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

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:

“Ja prece vairākkārt tiek secīgi pārdota tādā veidā, ka to nosūta vai pārvadā tieši no sākotnējā piegādātāja pie galapircēja kā saņēmēja, 26. pants ir piemērojams tikai vienai preces piegādei.”

119. panta 1. punkts:

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

120. panta a) punkts:

“Ciktāl nodokļa maksātājs lieto vai citādi izmanto preces vai pakalpojumus un šajā statusā to dara, lai veiktu ar nodokli apliekamu preču vai pakalpojumu piegādes, 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.”

127. panta 1. punkta a) apakšpunkts:

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

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

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītājas juridiskā priekštece *Agrirom Srl* ir saskaņā ar Rumānijas tiesībām iedibināta sabiedrība, kas no 2010. gada 2. jūnija ir reģistrēta Ungārijā kā PVN maksātāja. Prasītājas deklarētā galvenā darbība ir pārtikas produktu, dzērienu un tabakas vairumtirdzniecības starpniecības pakalpojumi, kuru ietvaros tā veic preču piegādes Kopienas iekšienē un iekšējās iegādes, un Ungārijā tā nodarbojas ar pārtikas produktu vairumtirdzniecību.
- 2 Lai veiktu savu komercdarbību Ungārijā, prasītāja 2011. gada 1. aprīlī noslēdza pārstāvības līgumu ar *Corpinvest Srl*, kuras likumīgais pārstāvis ir KG.
- 3 Savas vairumtirdzniecības darbības ietvaros prasītāja iegādājās no *Rilax Kft* pārtikas eļļu, ko tālākpārdeva *Strongfood Sro*.
- 4 Pirmās instances nodokļu iestāde veica pārbaudi pie prasītājas nolūkā pārbaudīt *a posteriori* tās deklarācijas par periodu no 2012. gada augusta līdz novembrim. 2017. gada 16. jūnijā pēc pārbažu beigām tā pieņēma četrus lēmumus, kuros noteica nodokļa starpības parāda esamību par kopējo summu aptuveni 300 000 000 HUF apmērā, kas lielākoties kvalificēts kā nepamatota atmaksa, un mazākā mērā – kā neiekasēts nodoklis. Nodokļu iestāde uzlika sodu un uzrēķināja kavējuma naudu pat šo nodokļa starpības parādu. Gandrīz piecos pārbaudes gados (2012–2017) Nodokļu iestāde veica padziļinātas pārbaudes. Tā secināja, ka prasītāja ir piedalījusies klasiskajā “karuseļa” tipa krāpšanā un ka tā ik mēnesi ir pirkusi no *Rilax Kft* pārtikas eļļu un to tālākpārdevusi *Strongfood Sro*. Kādē piedalījās “pazudušais tirgotājs jeb *missing trader*” un “bufersabiedrības”, jo prasītāja bija “brokersabiedrība jeb aģentsabiedrība”, un *Strongfood Sro.*, “instrumentabiedrība”, kas precīzi no jauna tālākpārdeva “pazudušajiem tirgotājiem” Ungārijā.

- 5 Nodokļu iestāde pārbaudīja arī pārdoto preču izcelsmi. KG līdz pirmās instances nolēmuma pieņemšanai neiesniedza kvalitātes sertifikātus, tāpēc nodokļu iestāde paziņoja, ka saskaņā ar pārtikas drošuma tiesību aktu prasībām katram piegāžu ķēdes dalībniekam ir jāzina sevis iegādātā un vēlāk tālākpārdotā pārtikas produkta izcelsmes vieta un arī tā atbilstība kvalitātes prasībām. Tika konstatēts, ka par pārtikas eļļu bija izdoti atkārtoti rēķini dažādos Ungārijas uzņēmumos, kas pierāda, ka mērķis bija likt produktam “ceļot” starp Ungāriju un Slovākiju. Ļoti zemā marža, ko uzņēmumi piemēroja rēķinu ķēdē, norādot, ka tie neņēma vērā tirgus apstākļus un ka komersanti ķēdē rīkojās saskaņoti.
- 6 Nodokļu iestādes ieskatā, sabiedrības – ķēdes dalībnieces – īstenoja apzinātu un tīšu nodokļu krāpšanu, tāpēc šīm sabiedrībām, tostarp prasītājai, ir iestājusies objektīvā atbildība.
- 7 Kā pierādījumu tam, ka prasītāja zināja, ka aktīvi piedalās nodokļu krāpšanā, nodokļu iestāde norādīja sekojošo:
 - pati prasītāja slēdza līgumus;
 - tajā pašā dienā prasītājas Slovākijas klients iegādājās Ungārijā precī, ko no jauna tālākpārdeva Ungārijā;
 - piegādātāja un prasītājas klienta sabiedrības darbinieku sarakstā figurēja persona ar vienādu uzvārdu;
 - saimnieciskajos darījumos ir novērojamas personīgas saites;
 - rēķini, ko kā piegādātāji bija izdevuši “pazudušie tirgotāji”, kuri atrodas piegādes ķēdes apakšējā daļā, neveido ticamus attaisnojošus dokumentus, jo šādas sabiedrības neveica neatkarīgu darbību.
- 8 Nodokļu iestādes ieskatā, dažādi fakti pierāda prasītājas pienācīgas rūpības trūkumu; it īpaši runa ir par to, ka KG un prasītāja jau agrāk bija piedalījušies PVN krāpšanas darbībās; ka piegādes avotu pārbaude būtu ļāvusi konstatēt, ka Slovākijā pārdotās pārtikas eļļas izcelsme galu galā bija Slovākijā, ko KG būtu varējis saprast, ja būtu rīkojies ar pienācīgu rūpību; ka KG varēja novērot, ka tā piegādātājs nevarēja pievienot rēķiniem izcelsmes sertifikātus; ka prasītājai pat nebija jālūdz Ungārijas nodokļu identifikācijas numurs, utt.
- 9 Ņemot vērā iepriekš minēto, nodokļu iestāde paziņoja, ka prasītājas rīcība ir kvalificējama kā noteiktu Likuma par taksācijas vispārīgo kārtību un PVN likuma normu pārkāpums.
- 10 Ar saviem 2017. gada 8. decembra lēmumiem atbildētāja pilnībā apstiprināja pirmās instances lēmumu saturu. Administratīvajai prasībai pievienotie piegādātāju kontroli apliecināšie dokumenti, tāpat kā pārtikas eļļas etiķete un tās atbilstības sertifikāts netika pieņemti tā iemesla dēļ, ka tajos nebija jaunas

informācijas un ka pievienotajai pārtikas eļļas etiķetei nevar atzīt pierādījuma spēku attiecībā uz produkta izcelsmi.

- 11 Prasītāja par minētajiem lēmumiem cēla administratīvu prasību, iesniedzot pieteikumu iesniedzējtiesā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 12 Savā prasībā **prasītāja** pārmeta atbildētājai, ka tā ir virzījusi procesu saskaņā ar iepriekš izveidotu uzskatu un ir pieļāvusi būtiskas kļūdas, prasītājas rīcību izvērtējot kā apzinātu, un ka šo pretrunu dēļ, kā arī faktu un pierādījumu trūkuma dēļ lēmumi esot prettiesiski. Attiecībā uz pienācīgo rūpību prasītāja kritizē galvenokārt to, ka no lēmuma nav secināms, vai prasītājas īstenotā loma ir bijusi pasīva vai aktīva, bet tas nozīmē citādu rīcību un liek noteikt faktus, kuri ir nozīmīgi pārbaudes nolūkā.
- 13 Attiecībā uz prasītājas pienācīgo rūpību, kuras pierādījumus tā sniedza, tā apgalvoja, ka tās sabiedrībai ir piegādes standarti, kuri prasa piegādātāju pirmslīguma pārbaudi, bet šo apstākli nodokļu iestāde savā lēmumā pat nepieminēja. Saskaņā ar minētajiem standartiem vienmēr tika pārbaudīts izraksta no komercreģistra un nodokļu maksātāja identifikācijas koda derīgums, darbības jomas un personas ar pārstāvības tiesībām. Nopirktajām precēm bija kvalitātes sertifikāts. KG personīgi pārbaudīja piegādātāja telpas, noliktavu utt., kā arī iekārtu un piemērota personāla esamību iekraušanas un tirdzniecības darbībām un preču etiķetēšanai, kā norādīts liecinieku paziņojumos. Nodokļu iestāde apzināti ignorēja šos paziņojumus.
- 14 Prasītāja kritizēja kontroles, kas no tās tika pieprasīts komercpartneru izvēlē, tvērumu un dziļumu, uzsverot, ka ir nesaprātīgi, nepraktiski un pretrunā Tiesas judikatūrai tas, ka atbildētāja pieprasa prasītājai pirms komerciāla lēmuma pieņemšanas izziņāt struktūru, kuras atšķetināšanai pati nodokļu iestāde ir veltījusi vairāk nekā piecus gadus.
- 15 Prasītāja apstrīdēja atbildētājas apgalvojumus par tās rīcības apzinātu raksturu un iebilda pret pierādījumu trūkumu šajā ziņā, jo nodokļu iestāde no KG rīcības apzinātā rakstura tieši izsecināja prasītājas rīcības apzināto raksturu, un lēmumā tika vērtēts tikai KG rīcības apzinātais raksturs saistībā ar pienācīgo rūpību.
- 16 Prasītāja arī uzsvēra, ka saskaņā ar pārstāvības līgumu attiecības starp prasītāju un uzņēmumu–aģentu bija horizontāla sadarbība un ka pušu autonomija bija līguma galvenā īpašība, ko nodokļu iestāde neņēma vērā. Tāpēc prasītāja uzskata, ka šajā kontekstā tā ir pierādījusi pienācīgu rūpību, ko atbildētāja ignorēja.
- 17 Attiecībā uz preču izcelsmi prasītāja apgalvoja, ka tā ir komercnoslēpums, kam nav nozīmes nodokļu kontekstā, bet kas komercdarbībā ir informācija, kuras aizsardzība ir vitāli svarīga ikvienam komersantam. Tā iebilda, ka nav pakļauta Ungārijas tiesību normām pārtikas drošuma jomā un ka nodokļu iestāde

nenorādīja tiesību normu, saskaņā ar kuru prasītājam būtu bijis jāiegūst un jāsaglabā kvalitātes sertifikāti, kuru neesamība tai tika pārņemta.

- 18 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, prasītāja lūdza ierosināt Tiesā prejudiciālu tiesvedību.
- 19 Negrozot savu viedokli, **atbildētāja** uzsvēra, ka ziņojumā par pārbaudi attiecībā uz laikposmu no 2012. gada februāra līdz jūlijam ir detalizēti aprakstīta par konkrēto laikposmu atklātā rēķinu izrakstīšanas ķēde un loma, kādu tajā īstenojusi prasītāja.
- 20 Attiecībā uz atbildētājas paziņojumu par to, ka ir pārkāptas tiesību normas pārtikas ķēdes drošuma jomā, atbildētāja atsauca uz sprieduma *Altic* (C-329/18) 41. punktu, atbilstoši kuram Tiesa jau ir atbildējusi uz minēto jautājumu.
- 21 Lai pierādītu, ka tās lēmumos ietvertie vērtējumi ir pamatoti, atbildētāja pievienoja kādu *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) spriedumu lietā, kurā fakti ir identiski šajā lietā aplūkotojumiem un kurā *Kúria* apstiprināja atbildētājas atklātos objektīvos apstākļus un – uz to pamata – atskaitīšanas tiesību atteikumu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 22 Iesniedzējtiesas ieskatā, strīda izšķiršanai ir nepieciešama Savienības tiesību interpretācija *acto claro* doktrīnas gaismā.
- 23 Citējot rīkojuma *Vikingo* (C-610/19) 57. punktu un [rīkojuma] *Hardimpex* (C-444/12) 27. punktu, iesniedzējtiesa apgalvo, ka pat pēc šiem nolēmumiem saglabājas pretruna saistībā ar Savienības tiesību interpretēšanas un piemērošanas būtību attiecībā uz pierādīšanas sloga sadalījumu starp nodokļu maksātāju un nodokļu iestādi. Šā iemesla dēļ pareizai tiesas kontrolei, kas tai uzticēta, izpildei šī tiesa uzskata par nepieciešamu saņemt no Tiesas norādes par to, vai atbildētājas pieminētos apstākļus var uzskatīt par objektīviem faktoriem, kuriem piemērojams spriedumā *Mahagében* (C-80/11) noteiktais, jo iesniedzējtiesai nav zināms, ka Tiesa līdz šim brīdim būtu spriedusi par šādiem objektīviem apstākļiem, un strīda atrisināšanai ir arī jānosaka, vai, ņemot vērā šajā lietā konstatētās piegāžu ķēdes raksturu, tās kontroles tvērums, ko nodokļu iestāde pieprasa nodokļu maksātājam veikt attiecībā uz tā pienākumu rīkoties ar pienācīgu rūpību, atbilst pierādījumu satvaram, ko Tiesa noteikusi savā attiecīgo PVN direktīvas pantu interpretācijā, kā arī pamatprincipiem, kas piemērojami nodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanai.