

**Lieta C-611/19**

**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 19. maijs

**Prasītāja:**

*Crewprint Kft.*

**Atbildētāja:**

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

**Pamatlietas priekšmets**

Administratīvā prasība par valsts nodokļu iestādes lēmumu, ar ko tiek liegtas tiesības atskaitīt PVN, pamatojoties uz to, ka minētā iestāde pārkvalificēja nodokļa maksātāja darbību un atzina rēķinu izsniegšanas ķēdi par ļaunprātīgu un krāpniecisku praksi, balstoties uz tādu apstākļu atkārtošanos, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru nav uzskatāmi par objektīviem.

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa) lūdz interpretēt Direktīvas 2006/112 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu, 220. un 226. pantu kopsakarā ar nodokļu neitralitātes un efektivitātes principiem.

## Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai ar atbilstošajām Direktīvas 2006/112 normām [PVN atskaitīšanas jomā] un nodokļu neitralitātes principu ir saderīga valsts sniegtā interpretācija un pieņemtā prakse, saskaņā ar ko nodokļu iestāde liedz tiesības [atskaitīt PVN] attiecībā uz starp pusēm veiktu saimniecisko darījumu, pamatojoties uz to, ka to starpā nodibināto tiesisko attiecību veidu (līgums par darbu izpildi) šī iestāde uzskata par krāpniecisku, jo tas rada tiesības atskaitīt nodokli, un līdz ar to saskaņā ar [Likuma par taksācijas vispārīgo kārtību] 1. panta 7. punktu tā šo darījumu kvalificē kā darbību (starpniecības darbība), kas nerada tiesības atskaitīt nodokli, uzskatot, ka puses ir rīkojušās ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas, jo rēķina adresāta darbībai ne obligāti bija jābūt [šim uzņēmējdarbības veidam], ņemot vērā, ka tas to varēja veikt arī kā starpnieks. Vai šajā kontekstā [PVN atskaitīšanas] priekšnosacījums ir tas, ka nodokļa maksātājiem nodokļu jomā ir jāizvēlas tāds saimnieciskās darbības veids, kas rada lielāku nodokļu slogu, un vai par ļaunprātīgu praksi ir atzīstams apstāklis, ka – īstenojot savu līgumslēgšanas brīvību un ar nodokļu tiesībām nesaistītu apsvērumu dēļ – tie attiecībā uz savā starpā veiktu saimniecisku darbību izvēlas līguma veidu, kas izraisa arī tādas sekas, kuras tie nebija paredzējuši sasniegt, proti, tiesību atskaitīt nodokli rašanās?
- 2) Vai ar atbilstošajām Direktīvas 2006/112 normām [PVN atskaitīšanas jomā] un nodokļu neitralitātes principu ir saderīga valsts sniegtā interpretācija un pieņemtā prakse, saskaņā ar ko gadījumā, ja nodokļa maksātājs, kas vēlas īstenot tiesības [atskaitīt PVN], atbilst materiāltiesiskajām un formālajām prasībām [attiecībā uz šādu atskaitīšanu] un pirms līguma noslēgšanas veic visus noteiktos pasākumus, nodokļu iestāde liedz tam īstenot tiesības atskaitīt PVN, pamatojoties uz uzskatu, ka ķēdes izveide nebija vajadzīga no saimnieciskā skatupunkta un līdz ar to ir uzskatāma par ļaunprātīgu praksi tāpēc, ka apakšuzņēmējs, neraugoties uz to, ka tas pats varēja sniegt pakalpojumus, tomēr tos uzdeva citiem apakšuzņēmējiem ar nodokļa iekasēšanas gadījumu nesaistītu apsvērumu dēļ, un ka nodokļa maksātājs, kas vēlas īstenot tiesības [atskaitīt PVN], pasūtījuma pieņemšanas brīdī zināja, ka tā apakšuzņēmējs, kurš neatbilda materiāltiesiskajām un formālajām prasībām, pakalpojumu sniegšanu nodrošinās ar savu apakšuzņēmēju palīdzību? Vai atbildi ietekmē apstāklis, ka nodokļa maksātājs vai viņa apakšuzņēmējs ir iesaistījuši ķēdē apakšuzņēmēju, ar kuru tiem ir tiešas attiecības vai ar kuru tos vieno personiskā vai organizatoriskā saikne (personiska pazīšanās, radniecības saites vai kopīgs īpašums)?
- 3) Ja uz iepriekšējo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai ir izpildīta prasība par faktu konstatēšanu, balstoties uz objektīviem faktiem, gadījumā, ja procedūrā, kurā nodokļu iestāde uzskata, ka saimnieciskās attiecības starp nodokļa maksātāju, kas vēlas īstenot tiesības [atskaitīt PVN], un tā apakšuzņēmēju ir neracionālas un nepamatotas, tā pamato šo faktu tikai ar dažu apakšuzņēmēja darbinieku liecībām, nenoskaidrojot uz objektīvu faktu

pamata līgumā paredzētās saimnieciskās darbības iezīmes, tās īpašos apstākļus un attiecīgo saimniecisko kontekstu un neuzklausot nodokļa maksātāja un ķēdē iesaistīto apakšuzņēmēju uzņēmumu direktorus, kuriem ir lēmumpieņemšanas pilnvaras, un vai šajā gadījumā ir nozīme apstāklim, ka nodokļa maksātājam vai ķēdes dalībniekiem pašiem ir spēja sniegt pakalpojumus, un vai šajā ziņā ir jāiesaista eksperts?

- 4) Vai ar Direktīvu 2006/112 un efektivitātes principu ir saderīga valsts sniegtā interpretācija un piekoptā prakse, saskaņā ar ko gadījumā, ja ir izpildītas materiāltiesiskās un formālās prasības [attiecībā uz PVN atskaitīšanu] un ja ir veikti [saprātīgi] sagaidāmie pasākumi, nodokļu iestāde, balstoties uz apstākļiem, kas saskaņā ar Tiesas spriedumiem neattaisno [PVN atskaitīšanas liegumu] un nav objektīvi, uzskata par pierādītu krāpšanu nodokļu jomā un liedz tiesības [atskaitīt PVN] tikai tāpēc, ka šie apstākļi kopumā rodas pietiekami lielam skaitam pārbaudīto konstatētās ķēdes dalībnieku?

#### **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. un 226. pants.

#### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums Nr. XCII par taksācijas vispārīgo kārtību; turpmāk tekstā – “LTVK”) 1. panta 7. punkts, 2. panta 1. punkts un 97. panta 4. punkts

*Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 26. pants, 27. panta 1. punkts, 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) 166. panta 1. un 2. punkts

#### **Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Prasītāja, kas nodarbojas ar iespiešanu un sniedz tipogrāfijas pakalpojumus, saņēma pasūtījumus saistībā ar tipogrāfijas izstrādājumu ražošanu, kurus saskaņā ar diviem darbu izpildes pamatlīgumiem un uz šo līgumu pamata iesniegtajiem individuālajiem pasūtījumiem izpildīja tās galvenais apakšuzņēmējs iespieddarbu jomā – sabiedrība *Crew Kft.*, daļēji ar citu apakšuzņēmēju iesaistīšanos.

- 2 Kopš 2012. gada 10. jūlija prasītājas direktors, kas tās dibināšanas laikā bija tās darbinieks, bija arī viens no *Crew Kft.* direktoriem. Prasītājas un *Crew Kft.*, kā arī divu to filiāļu adreses ir vienādas. Prasītājai nav nekādu iespiediekārtu.
- 3 *Crew Kft.* galvenokārt nodarbojas ar iespiešanu, lai arī faktiski tā sniedz vispārējus tipogrāfijas pakalpojumus. Uzņēmumam ir vairākas iespiedmašīnas un citas tipogrāfijas iekārtas, bet tai nav iesiešanas iekārtas, ne arī digitālo iekārtu un rotācijas iespiedmašīnu, tāpēc minētie darbi ir jāveic apakšuzņēmējam.
- 4 No *Crew Kft.* saņemtajos rēķinos, kuros norādīto PVN atskaitīja prasītāja, bija norādīts “tipogrāfijas pakalpojumu sniegšana [...] – apakšuzņēmuma līgumi par tipogrāfijas un iesiešanas pakalpojumu sniegšanu, pamatojoties uz darbu izpildes sertifikātu”. Rēķiniem tika pievienoti arī darbu izpildes sertifikāti, kuros bija sniegts detalizēts izstrādājuma apraksts, ko apakšuzņēmējs bija izgatavojis prasītājai, kā arī piegādes pavadzīmes.
- 5 Pirmās instances nodokļu iestāde veica pārbaudi attiecībā uz prasītāju, lai *a posteriori* pārbaudītu tās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarācijas, un tās rezultātā tika pieņemti četri lēmumi. Šajos lēmumos kompetentā nodokļu iestāde konstatēja, ka prasītājai bija radies PVN parāds 56 415 000 forintu (HUF) apmērā par 2012. gada otro līdz ceturto ceturksni, 17 882 000 forintu (HUF) apmērā par 2013. gada pirmo ceturksni, 19 409 000 forintu (HUF) apmērā par 2013. gada otro ceturksni un 18 999 000 forintu apmērā par 2013. gada trešo ceturksni, tāpēc tā piemēroja prasītājai nodokļa uzrēķinu un nokavējuma procentus.
- 6 Pārbaudes laikā pirmās instances nodokļu iestāde uzklusēja prasītājas sabiedrības direktoru un veica ar to saistītas pārbaudes attiecībā uz ķēdes dalībniekiem uzņēmumiem. Šo pārbaūžu laikā tā ieguva apakšuzņēmuma līgumus un pieejamo uzņēmumu dokumentāciju un uzklusēja apakšuzņēmumu direktorus un pieejamos darbiniekus. Turklāt tās rīcībā tika nodotas nodokļu deklarācijas un nodokļu iestādes pārvaldītie dati, kā arī citos publiskajos reģistros pieejamie dati.
- 7 Nodokļu iestāde savos lēmumos paziņoja, ka *SZET Hungary Kft.* un *Mikron-96 Bt.* bija prasītājas apakšuzņēmēja – *Crew Kft.* – apakšuzņēmēji, kas savukārt izmantoja citus apakšuzņēmējus.
- 8 Saistītajā pārbaudē, kas tika veikta attiecībā uz *Crew Kft.*, nodokļu iestāde konstatēja, ka uzņēmums savā uzņēmējdarbības vietā ražoja prasītājas pasūtītās preces un vēlāk ar savu transportlīdzekli nogādāja tās prasītājas klientiem. *Crew Kft.* nodeva apakšuzņēmumā tikai nelielu daļu no prasītājas pasūtījuma. Puses katru mēnesi iesniedza atskaites, tādējādi prasītāja *Crew Kft.* noteiktajai cenai pievienoja minimālu tirdzniecības uzcenojumu.
- 9 Bijusī *SZET Hungary Kft.* direktore bija prasītājas sabiedrības direktora sieva; šīm divām personām kopīgi piederēja arī viena komercsabiedrība. *SZET Hungary Kft.* ar apakšuzņēmēja starpniecību veica *Crew Kft.* labā, pirmkārt, iesiešanas darbus un, otrkārt, visus ražošanas darbus.

- 10 *Ride-Ex Hungary Kft.*, kas bija viens no apakšuzņēmējiem, bijušais direktors, kuru norīkoja darbā *SZET Hungary Kft.* direktors, paziņoja, ka viņš veica pasūtījumus, kurus bija saņēmis īpašnieks, un ka viņš zināja par *SZET Hungary Kft.* un pazina šī uzņēmuma direktoru, bet ne prasītāju sabiedrību vai tās direktoru, ne arī *Crew Kft.*
- 11 Pārbaudītajos laikposmos bankas operācijas starp *Vikobit Kft.* un *SZET Hungary Kft.* vairs netika veiktas, un turklāt nodokļu iestāde konstatēja, ka *Vikobit Kft.* neveica nekādu ar tipogrāfiju saistītu darbību.
- 12 *Micron-96 Bt.*, kas ir vēl viens *Crew Kft.* apakšuzņēmējs, direktors pilnībā apstiprināja prasītājas direktora apgalvojumus un norādīja, ka viņi bija savstarpēji pazīstami, lai arī laikā, kad tika veikti iespieddarbi, *Micron-96 Bt.* apakšuzņēmējs bija *R-M Trade Hungary Kft.*
- 13 *R-M Trade Hungary Kft.* neveica ar tipogrāfiju saistītas darbības, un, tā kā uzņēmumam nebija materiālo resursu un cilvēkresursu, tas nevarēja veikt šādas darbības.
- 14 Pirmās instances nodokļu iestāde neapšaubīja to, ka iespieddarbi faktiski tika veikti saskaņā ar konstatētajiem faktiem, lai arī, neraugoties uz to, ka *Crew Kft.* saņēma ar apakšuzņēmuma līgumiem saistītus rēķinus, pēc tās domām, lielāko iespieddarbu daļu prasītāja veica pati ar saviem līdzekļiem, savu personālu un materiāliem savā uzņēmējdarbības vietā, jo *Crew Kft.* apakšuzņēmēji nevarēja tos veikt. Tātad *Crew Kft.* nepamatoti saņēma rēķinus un atskaitīja nodokli par tipogrāfijas pakalpojumiem, lai vēlāk samazinātu maksājamo nodokli, iesniedzot viltotus apakšuzņēmēju izsniegtus rēķinus, tādējādi nodokļa maksātāji, kas atradās *ex profeso* izveidotās rēķinu izsniegšanas ķēdes pēdējā posmā, nepildīja savus PVN maksāšanas pienākumus. Pēc nodokļu iestādes domām, prasītājai noteikti un objektīvi bija jāzina par šiem faktiem un *Crew Kft.* izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo abām sabiedrībām bija viens un tas pats direktors, tā pati uzņēmējdarbības vieta un tas pats grāmatvedis.
- 15 Nodokļu iestāde uzskatīja, ka prasītāja ļaunprātīgi izmantoja savas nodokļa maksātājas tiesības, uz saņemto rēķinu pamata atskaitot nodokli, kuru rēķina izsniedzējs nebija iemaksājis valsts kasē, lai arī prasītājai bija jāzina, ka atskaitītais PVN valsts kasē nebija samaksāts. Ar šo rīcību esot ticis smagi pārkāpts princips, saskaņā ar kuru tiesības [atskaitīt nodokli] ir īstenojamas atbilstoši LTVK 2. panta 1. punktā noteiktajam mērķim, un šī principa pārkāpums pats par sevi izslēdz tiesību atskaitīt PVN īstenošanu.
- 16 Nodokļu iestāde arī konstatēja, ka rēķini, kurus prasītāja saņēma no *Crew Kft.*, nebija pareizi arī to satura ziņā, jo puses nebija nodibinājušas apakšuzņēmēju attiecības, turpretim prasītāja rīkojās kā starpniece. Pēc nodokļu iestādes domām, prasītāja bija starpniece darījumos, jo prasītājas direktors piesaistīja klientus kā *Crew Kft.* darbinieks un pasūtījumus izpildīja pati *Crew Kft.* Prasītāja un *Crew Kft.* pamatnolīgumā noteica prasītājai komisijas maksu 0,2 % apmērā.

Tomēr prasītāja – papildus pasūtījumu saņemšanai – neieguldīja nekādu materiālo vērtību darbu veikšanai. Ņemot vērā iepriekš minēto, nodokļu iestāde, pildot tai ar LTVK 1. panta 7. punktu piešķirtās pilnvaras, pārkvalificēja līgumus atbilstoši to saturam un tādējādi liedza prasītājai īstenot tiesības atskaitīt nodokli attiecībā uz rēķiniem, kurus tā bija saņēmusi.

- 17 Ar 2017. gada 28. marta lēmumiem atbildētāja apstiprināja pirmās instances [nodokļu iestādes] lēmumus.

### **Pamatlietas pušu galvenie argumenti**

- 18 Savā prasībā prasītāja apgalvo, ka atbildētāja neizpildīja savu pienākumu noskaidrot faktus un savu pienākumu sniegt pierādījumus un ka turklāt tā kļūdaini izvērtēja materiālo tiesību normas, jo, tā kā bija izpildītas tiesību aktos noteiktās prasības, prasītājai bija tiesības atskaitīt nodokli. Tā uzsver, ka atbildētāja arī atzina, ka saskaņā ar rēķiniem “starp līgumā minētajām pusēm notika saimnieciskais darījums”, un tomēr tā uzskatīja, ka rēķina izsniedzēja rīcība bija krāpnieciska. Prasītāja apgalvo, ka, gluži pretēji, ne rēķinu izsniedzējs, ne arī viņa saņemto rēķinu izsniedzējs nerīkojās krāpnieciski, un apgalvo, ka pirms saimniecisko attiecību nodibināšanas tā rīkojās ar pienācīgu rūpību attiecībā uz šiem uzņēmumiem. Attiecību sistēmā, ko izveidoja prasītājas direktors, ietilpa tikai minētās sabiedrības. Prasītājai nebija nekādas lomas saistībā ar rēķinu izrakstīšanas ķēdes, ko atklāja atbildētāja, izveidi.
- 19 Prasītāja arī vērsās pret to, ka atbildētāja, pārsniedzot tai ar LTVK piešķirtās pilnvaras un pārkāpjot minētā likuma 1. panta 7. punktu, pārkvalificēja prasītājas darbību un atzina, ka prasītāja rīkojās kā starpniece, jo pieņēma pasūtījumus no saviem klientiem kā pilnvērtīgs uzņēmējs un guva peļņu no pārdošanas starpības starp tās pieņemto un piegādāto pasūtījumu cenām, tādējādi norādes uz apakšuzņēmuma līgumiem saņemtajos rēķinos nav neuzticamas. Prasītāja arī uzsver, ka piegāde ķēdē ir bieži sastopama parādība. PVN nolūkā preču piegādēm nav nepieciešams, lai preces faktiski būtu īpašumā. Tāpēc tas, ka prasītājai nebija tiešas saiknes ar pasūtītajām precēm, nepamato secinājumu, ka tā veica tikai starpniecības darbību.
- 20 Prasītāja iebilst pret atbildētājas apgalvojumu, ka rēķinā norādītās darbības bija veikusi *Crew Kft.* bez apakšuzņēmēju iesaistīšanas, jo atbildētāja šo vērtējumu pamato ar noteiktiem elementiem no paziņojumiem, kurus ir snieguši daži *Crew Kft.* darbinieki, kas piedalās tikai kādā no ražošanas procesa posmiem, nevienam ekspertam nepārbaudot, vai *Crew Kft.* varēja veikt visas pakalpojumu sniegšanas darbības, tāpēc tā uzskata, ka atbildētāja savu vērtējumu par krāpšanas nodokļu jomā esamību nepamatoja ar objektīviem faktiem.
- 21 Attiecībā uz tās informētību par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas prasītāja, pamatojoties uz Tiesas nolēmumiem, norādīja, ka nodokļu procedūras laikā netika iesniegts neviens objektīvs pierādījums, kas pierādītu, ka prasītājas direktors arī zināja to uzņēmēju identitāti un darbību, kas bija lejuļ no apakšuzņēmēja

apakšuzņēmējiem. [Prasītāja] zināja, ka tās apakšuzņēmējs nesniegs visus rēķinā norādītos pakalpojumus. Savukārt tā pierādīja pienācīgu rūpību attiecībā uz apakšuzņēmuma līgumu slēgšanu, par kuriem tā zināja, un šī rūpības prasība saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas spriedumu *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) nav neierobežota, proti, rēķina adresātam nav pienākuma veikt pārbaudi nodokļu jomā un it īpaši veikt pārbaudes attiecībā uz katru pasūtīšanas ķēdes dalībnieku. Pierādījumu par nodokļa maksātāja informētību nevar pamatot ar to, ka tas nav veicis pārbaudes, kas tam nebija jāveic.

### Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma kopsavilkums

- 22 Šajā lietā ir radušies atbilstoši faktiskie apstākļi, lai īstenotu tiesības atskaitīt nodokli, 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.
- 23 Valsts tiesai ir jālemj, vai ar to faktu vien, ka nodokļu iestāde attiecībā uz ķēdes dalībniekiem, kas atradās augšup no prasītājas un tās apakšuzņēmējiem, ir konstatējusi vairākus noteiktus apstākļus, kurus saskaņā ar vairākiem Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem nevar uzskatīt par objektīviem apstākļiem un kuri līdz ar to paši par sevi nevar pamatot liegumu īstenot tiesības atskaitīt PVN, ir attaisnojams liegums prasītājai īstenot tiesības atskaitīt PVN, jo rēķinu saturs ir neuzticams un tādējādi tā ir krāpšana nodokļu jomā.
- 24 Lai arī izskatāmās lietas fakti atbilst faktiskiem apstākļiem, kas izklāstīti un veido pamatu prejudiciālajiem jautājumiem lietās *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373), *Hardimpex* (C-444/12, nav publicēts, EU:C:2013:318) un *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), pēc minēto nolēmumu pieņemšanas attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu joprojām pastāv būtiskas pretrunas juridiskajā interpretācijā, kas, šķiet, apstiprina to, ka dalībvalsts prakse, ko pastāvīgi piekopj nodokļu iestāde un valsts tiesas, piemērojot minētos direktīvas pantus, neatbilst lietā *CILFIT* u.c. (283/81, EU:C:1982:335) noteiktajai “*acte éclairée*” doktrīnai.
- 25 Tā kā saskaņā ar atbildētājas pieņemto praksi šajā lietā tika liegtas tiesības atskaitīt PVN, lai arī ir izpildītas materiāltiesiskas un formālas prasības, lai īstenotu tiesības atskaitīt PVN, un tika veikti pasākumi, kurus var saprātīgi pieprasīt, iesniedzējtiesa uzskata, ka juridiskās interpretācijas problēma, uz kuru attiecas strīds, nepārprotami ietekmē nolēmuma pieņemšanu lietā pēc būtības, tāpēc ir jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un bez tā nevar iztiesāt lietu.
- 26 Saskaņā ar rīkojumu lietā *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) ar Direktīvas 2006/112 normām ir pretrunā valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija atsaka nodokļu maksātājam tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa, kas maksājams vai samaksāts par viņam sniegtajiem pakalpojumiem,

atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka rēķini par šiem pakalpojumiem nevar tikt uzskatīti par ticamiem, jo šo rēķinu izrakstītājs nevarēja būt patiesais minēto pakalpojumu sniedzējs, ja vien, ņemot vērā objektīvus apstākļus un neprasot nodokļu maksātājam veikt tādu pārbaudi, kas tam nav jādara, netiek pierādīts, ka šis nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētie pakalpojumi bija saistīti ar krāpšanu, kas saistīta ar pievienotās vērtības nodokli.

- 27 Ņemot vērā nodokļu iestādes lēmumos norādīto, ir jāsecina, ka tā joprojām liedz prasītājam PVN atskaitīšanas tiesības, atsaucoties uz rēķinu satura neuzticamību tieši uz tādu faktu pamata, kas saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo tos nevar uzskatīt par objektīviem datiem; tomēr, pēc nodokļu iestādes domām, šo neatbilstīgo faktu pietiekams skaits pamato liegumu īstenot tiesības atskaitīt PVN. Turklāt nodokļu iestāde ir pierādījusi šos faktus, veicot pārbaudi, kāda nodokļa maksātājam nav pienākuma veikt un kādu tas objektīvu iemeslu dēļ pat nevarēja veikt.
- 28 Ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas judikatūru attiecībā uz tiesību aktiem PVN jomā, iesniedzējtiesa pauž šaubas par to, vai šis izmeklēšanas nozīme, tvērums un dziļums ir saderīgi ar nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principiem.
- 29 Iesniedzējtiesa uzskata, ka nodokļu iestādes tiesības pārkvalificēt līgumus nav neierobežotas, it īpaši attiecībā uz PVN atskaitīšanu, un tās nevar īstenot, nosakot kādas prasības papildus Direktīvā 2006/112 paredzētajām, pārsniedzot nodokļa atskaitīšanas sistēmas mērķi. Tāpēc tai ir šaubas, vai pamatprincipiem, kas reglamentē PVN sistēmu, atbilst apstākļi, ka nodokļu iestāde prasītājas darbību pārkvalificē par starpniecības darbību.
- 30 Iesniedzējtiesa tāpēc vēlas noskaidrot, vai gadījumā, kad nodokļa maksātājs atbilst PVN atskaitīšanas jomā noteiktajām materiāltiesiskajām un formālajām prasībām, lai pamatotu liegumu veikt minēto atskaitīšanu, ir konkrēti jākonstatē, kā izpaužas krāpšana nodokļu jomā, vai arī pietiek minēt ķēdes dalībnieku izdarītos pārkāpumus, trūkumus vai nepilnības tajā, ko atceras ķēdes dalībnieki, un faktu, ka apstākļu, kas saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas nospriesto nevar pamatot liegumu atskaitīt PVN, skaits ir pietiekami liels.
- 31 Ņemot vērā iepriekš minēto, nav skaidrs, vai iepriekš aprakstītajos apstākļos var būt nozīme faktam, ka pakalpojums tiek sniegts, izveidojot ķēdi, kurā pastāv vai pastāvēja personiskā un organizatoriskā saikne starp nodokļa maksātāju un rēķina izsniedzēju vai starp dažiem ķēdes locekļiem, un tādējādi ir pieļauta krāpšana nodokļu jomā. Turklāt arī nav skaidrs, vai nodoms izveidot ķēdi ar nodokļa iekasēšanu nesaistītu apsvērumu dēļ ir krāpšana nodokļu jomā, ciktāl šis ķēdes izveide faktiski ietekmē PVN apmēru, jo tā summa būs lielāka, ņemot vērā ķēdes izveidei raksturīgu īpašību dēļ. Turklāt ir jānoskaidro, vai nodokļu iestāde rīkojas likumīgi, ja pēc izvērtējuma veikšanas tā neņem vērā PVN sistēmas mērķi, ne arī apstākli, ka maksājamā PVN apmērs palielinās tad, ja palielinās ar tiesībām atskaitīt nodokli saistītas summas.



- 32 Tāpat rodas jautājums par to, vai nodokļu iestādes prakse atbilst tiesību aktos noteiktajai prasībai attiecībā uz pierādījumu sniegšanu, kad tā pieprasa nodokļa maksātājam veikt faktu pārbaudi ar tādu dziļumu, kas nav saderīgs ar saimnieciskajā jomā noslēgto darījumu izpildes laiku, un kas objektīvi nav iespējams citu iemeslu dēļ, savukārt šī iestāde neveic izsmeltošu ķēdes izveides apstākļu pārbaudi.
- 33 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.
- 34 Tāpēc, tā kā nodokļu iestāde joprojām vēlas pamatot liegumu īstenot tiesības atskaitīt PVN, nebalstoties uz objektīviem faktiem, kas būtu saprātīgi un tieši saistīti ar saimniecisko darījumu, nodokļu iestāde automātiski liedz īstenot šīs tiesības, atsaucoties uz ļaunprātīgu praksi un personisko vai organizatorisko saikni, kā arī pārkvalificējot līgumu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka tādējādi šī iestāde ne tikai pārnes uz nodokļa maksātāju savu pienākumu sniegt pierādījumus, pretēji minētajās Direktīvas 2006/112 normās noteiktajam un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, bet ar šo praksi arī pārkāpj nodokļu neitralitātes, samērīguma un efektivitātes principus.
- 35 Piekopjot juridisko praksi, kuras pamatā ir apsvērumi, kas nav saderīgi ar lietā *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.