

Lieta C-108/20

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2020. gada 27. februāris

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 5. februāris

Prasītāja:

HR

Atbildētājs:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN-BRANDENBURG**

LĒMUMS

[..]

Lietā

HR, prasītāja,

Pilnvarotais pārstāvis: [..],

pret

Finanzamt Wilmersdorf [Vilmersdorfas Finanšu pārvalde],
atbildētāja,

par 2009. un 2010. gada apgrozījuma nodokli

Finanzgericht Berlin-Brandenburg [Berlīnes – Brandenburgas Finanšu tiesa] –
Piektais senāts – 2020. gada 5. februārī [...] nolēma:

**I. Iesniegt Eiropas Savienības Tiesai (turpmāk tekstā – “Tiesa”) šādu
prejudiciālu jautājumu:**

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 167. pants un 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību piemērošanu, saskaņā ar kuru priekšnodokļa atskaitīšana ir jāatsaka arī tad, ja agrākā posmā tika izdarīta krāpšana apgrozījuma nodokļa jomā un nodokļu maksātājs par to zināja vai tam par to vajadzēja zināt, bet viņš nebija nedz piedalījies nodokļu krāpšanā, nedz arī bija saistīts ar to un neveicināja vai neatbalstīja izdarīto nodokļu krāpšanu? [oriģ. 2. lpp.]

II. Tiesvedība tiek apturēta līdz brīdim, kad tiks pieņemts lēmums par I. punktā uzdoto prejudiciālo jautājumu.

Pamatojums:

I.

1. Gados, par kuriem lietā ir strīds, proti, 2009. un 2010. gadā, prasītāja sadarbībā ar savu laulāto nodarbojās ar dzērienu vairumtirdzniecību [...]. apgrozījuma nodokļa deklarācijās par 2009. un 2010. gadu viņa iekļāva, tostarp, priekšnodokli saistībā ar *P GmbH* rēķiniem 993 164 EUR (2009. gadā) un 108 417,87 (2010. gadā) apmērā. Rēķinos norādītās dzērienu (it īpaši stipro alkoholisko dzērienu un *Red Bull* dzērienu) piegādes *P GmbH* f prasītājai tiešām bija veikusi. Rēķina summas prasītāja samaksāja *P GmbH*, un *P GmbH*, tāpat kā prasītāja, ierakstīja darījumus savos grāmatvedības dokumentos. Ne prasītāja, ne *P GmbH* nav izvairījušās no nodokļu maksāšanas savās darījumu attiecībās. *P GmbH* rēķini atbilst Apgrozījuma nodokļa likuma (turpmāk tekstā – “Apgrozījuma nodokļa likums”) 14. un 14.a panta prasībām. Prasītāja pārdeva no *P GmbH* iegādātos dzērienus tālāk, ar tālākpārdošanu neveicot nodokļu krāpšanu.
2. Kā liecina divi šobrīd jau spēkā esoši kriminālprocesuāli spriedumi *P GmbH* bija ieguvusi prasītājai piegādātos dzērienus, vairākkārtīgi izvairoties no apgrozījuma nodokļa nomaksas. Saskaņā ar kriminālprocesā noskaidroto tas pamatots ar šādiem faktiem: prasītājas laulātais kā atbildīgais dalībnieks piegādāja *P GmbH* lielos apmēros stipros alkoholiskos dzērienus, kafiju un *Red Bull* (kopējie pārdošanas apjomi līdz 2010. gada septembrim: apmēram 80 miljoni EUR). Rēķini par šīm piegādēm netika izrakstīti. Tā vietā *P GmbH* darbinieks sagatavoja fiktīvus rēķinus par preču iegādi. Uz to pamata *P GmbH* prettiesiski pieprasīja atskaitīt priekšnodokli. Prasītājas laulātais *P GmbH* rīcībā nodeva arī cenu lapas un informāciju par potenciālajiem preču pircējiem. Preces tika pārdotas tālāk dažādiem klientiem, tostarp prasītājai. Pēc šī fakta atklāšanas atbildīgā nodokļu

iestāde atteicās atskaitīt priekšnodokli, ko *P GmbH* pieprasīja, pamatojoties uz viltus rēķiniem.

3. Atbildētāja atteicās atskaitīt priekšnodokli arī prasītājai, ciktāl priekšnodokļa summas bija radušās no *P GmbH* ienākušajām piegādēm. Pamatojumam tā būtībā norādīja, ka prasītāja un viņas uzņēmums bija daļa no [oriģ. 3. lpp.] piegādes ķēdes, kurā esot tikusi veikta nodokļu krāpšana. *P GmbH*, piedaloties prasītājas laulātajam, izvairījās no priekšnodokļa samaksas, iegādājoties dažādus dzērienus, kas vēlāk esot tikuši pārdoti prasītājai.
4. Prasītāja pārstāv juridisko viedokli, ka šajā strīdā priekšnodokļa atskaitīšana par darījumiem ar *P GmbH* esot tikusi atteikta prettiesiski. Prasītāja esot izpildījusi likumā noteiktās prasības priekšnodokļa atskaitīšanai.
5. Atbildētāja, no otras puses, uzskata, ka prasītājai būtu vajadzējis pamanīt, kā ar viņas laulātā līdzdalību un neparasto uzņēmējdarbības shēmu, viņas uzņēmums ir kļuvis par daļu no piegādes ķēdes, kurā tika izdarīta krāpšana apgrozījuma nodokļa jomā. Saskaņā ar Tiesas judikatūru tas pamato atteikumu atskaitīt priekšnodokli.

II.

6. Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību (turpmāk tekstā – LESD) 267. panta otro daļu kopsakarā ar pirmās daļas a) punktu Senāts iesniedz Tiesai rezolūtvajā daļā minēto jautājumu.

1. Tiesiskais regulējums

a. Savienības tiesību normas

7. PVN direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

8. PVN direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs: [oriģ. 4. lpp.]

a) *PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;”*

9. Saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu, lai izmantotu atskaitīšanas tiesības par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, nodokļa maksātājam tostarp ir jāizpilda šādi nosacījumi:

[..] jā saglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu”.

b. Valsts tiesību normas

10. Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 1. punkta 1. teikuma 1. apakšpunkta 1. un 2. teikuma redakcija, kas bija spēkā attiecīgajos gados, ir šāda:

“¹Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

- 1. uz likuma pamata maksājamo nodokli par piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus cits uzņēmējs veicis viņa uzņēmuma labā.*
- ²Piemērojot priekšnodokļa atskaitījumu, uzņēmējam ir jābūt saskaņā ar 14. un 14.a pantu izrakstītam rēķinam.”*

2. Vērtējums atbilstoši valsts tiesībām un prejudiciālā jautājuma atbilstība

11. Strīda izskatīšanā izšķirošs ir jautājums, vai prasītājam ir jāatsaka priekšnodokļa atskaitīšana par piegādēm, kas saņemtas no *P GmbH*, jo viņai bija jāzina par iepriekšējā periodā veiktu krāpšanu apgrozījuma nodokļa jomā.
12. Saskaņā ar Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 1. punkta 1. teikuma 1. apakšpunktu noteiktās faktiskās prasības priekšnodokļa atskaitīšanai par *P GmbH* rēķinos norādīto apgrozījuma nodokli ir izpildītas. **[oriģ. 5. lpp.]**
13. Jautājums ir vienīgi par to, vai priekšnodokļa atskaitīšanas atteikums ir pamatots ar faktu, ka prasītājam bija jāzina par *P GmbH* izvairīšanos no apgrozījuma nodokļa maksāšanas iepriekšējā posmā.
14. Priekšnodokļa atskaitīšanas atteikums minētajā izpratnē gados, par kuriem ir strīds, likumā nebija paredzēts. Tomēr valsts augstāko tiesu judikatūrā, balstoties uz Tiesas judikatūru, šāds atteikums tika atzīts par nepieciešamu, “*ja, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka attiecīgais darījums ir iesaistīts piegādātāja veiktā krāpšanā nodokļu jomā vai piegādes ķēdē krāpšana PVN jomā ir notikusi attiecībā uz citiem darījumiem, kas notiek pirms nodokļu maksātāja veiktā darījuma vai pēc tā*” [..].
15. Saskaņā ar valsts tiesību normām izšķirošais faktors strīdā ir tas, vai prasība, ka prasītājam bija jāzina par *P GmbH* krāpniecisko prasību par priekšnodokļa atskaitīšanu, ir pamats ne tikai priekšnodokļa atskaitīšanas atteikumam *P GmbH*, bet arī priekšnodokļa atskaitīšanas atteikumam turpmākajās pārdošanas attiecībās starp *P GmbH* un prasītāju. Izšķirošais faktors šeit ir termina “piegādes ķēde”

interpretācija. Ja starp *P GmbH* un prasītāju notikušais pārdošanas darījums kopā ar krāpniecisku dzērienu iegādi, ko *P GmbH* veica iepriekšējā pārdošanas posmā, būtu jāuzskata par daļu no kopējās piegādes ķēdes, priekšnodokļu atskaitīšanas atteikums šajā strīdā būtu bijis pamatots. Ja šāda piegādes ķēde nepastāvētu, priekšnodokļa atskaitīšana būtu jāatļauj.

3. Vērtējums atbilstoši Savienības tiesībām

16. Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, kā jēdziens “piegādes ķēde” būtu jāinterpretē atbilstoši Savienības tiesību prasībām un vai darījumu attiecības pamatlietā var tikt iekļautas šajā kategorijā. Tā kā jēdzienu “piegādes ķēde” Tiesa ir ieviesusi saistībā ar atteikumu atskaitīt priekšnodokli, šī ir Savienības tiesību normu interpretācijas problēma. **[oriģ. 6. lpp.]**
17. No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to veicināts mērķis. Tādēļ valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Tas attiecas ne tikai uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājs pats ir veicis krāpšanu nodokļu jomā, bet arī tad, ja nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka, izdarīdams pirkumu, viņš piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darījumā, vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (skat. Tiesas spriedumus: 2017. gada 18. maijs, C-624/15, *Litdana*, [...] 35. punkts; 2015. gada 22. oktobris, C-277/14, *PPUH Stehcemp*, [...] 47.–49. punkts; 2014. gada 13. marts, C-107/13, *FIRIN*, [...] 42. punkts; 2013. gada 18. jūlijs, C-78/12, *Evita-K*, [...] 41. punkts; 2013. gada 31. janvāris, C-642/11, *Stroy trans*, [...] 48. punkts; 2013. gada 31. janvāris, C-643/11, *LVK-56*, [...] 60. punkts; 2012. gada 6. decembris, C-285/11, *Bonik*, [...] 41. punkts; 2012. gada 21. jūnijs, no C-80/11 līdz C-142/11, *Mahagében* un *David*, [...] 47. punkts).
18. Saskaņā ar šiem Savienības tiesību principiem priekšnodokļa atskaitīšanas atteikums pamatlietā būtu jāapsver šādos trīs gadījumos:
- prasītāja pati veica krāpšanu nodokļu jomā saistībā ar *P GmbH* tai veiktajām apstrīdētajām piegādēm,
 - *P GmbH* veica krāpšanu apgrozījuma nodokļa jomā saistībā ar piegādēm prasītājai vai
 - apstrīdētie pārdošanas darījumi bija daļa no piegādes ķēdes, kuras ietvaros notika nodokļu krāpšana.

Ja nepastāv neviens no šiem trim gadījumiem, prasītājai nedrīkstēja atteikt atskaitīt priekšnodokli – neatkarīgi no tā, vai viņa zināja par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas agrākā piegādes posmā. **[oriģ. 7. lpp.]**

19. Tā kā ne prasītāja, pieprasot priekšnodokļa atskaitīšanu par *P GmbH* dzērienu piegādēm, ne arī *P GmbH* kā preču piegādātājs ar šeit apskatītajiem pārdošanas darījumiem, nav veikušas izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vienīgais izšķirošais faktors pamatlietā ir tas, vai attiecīgie darījumi bija daļa no “piegādes ķēdes”, kuras ietvaros ir notikusi nodokļu krāpšana.
20. Tiesas izmantotais jēdziens “piegādes ķēde”, ciktāl tas redzams, līdz šim iepriekš nav ticis sīkāk definēts.
21. Šajā sakarā iesniedzējtiesa uzskata, ka ir iedomājams, ka tikai tas vien ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt par nodokļu krāpšanas gadījumu jebkurā no agrākiem piegādes posmiem, ir pamats priekšnodokļa atskaitīšanas atteikumam. Tas tā būtu, ja termins “piegādes ķēde” būtu jāsaprot tādā nozīmē, ka pietiek ar to, ka ar vienu un to pašu piegādes precī tiek veikti vairāki secīgi darījumi. Saikne vai saistība ar nodokļu krāpšanu, kas izdarīta agrākā piegādes posmā, šajā gadījumā pastāvētu tikai tad, ja tiktu skarta viena un tā pati piegādes prece. Tomēr nebūtu nepieciešams, lai ar strīdīgo darījumu tiktu veicināta vai atbalstīta nodokļu krāpšana (piemēram, slēpjot piegādes attiecības vai tamlīdzīgi).
22. Iesniedzējtiesa tomēr sliecas domāt, ka šāda termina “piegādes ķēde” interpretācija būtu pārāk plaša, ņemot vērā Savienības tiesībās pastāvošos neitralitātes un samērīguma principus.
23. No Tiesas judikatūras ir secināms, ka priekšnodokļa atskaitīšanas atteikumu nodokļu krāpšanas un ļaunprātīgas rīcības gadījumā saistībā ar preču piegādes ķēdi var būt runa tikai tad, ja tieši no konkrētās vairāku secīgi veikto darījumu kombinācijas izriet šo darījumu kopuma krāpnieciskais raksturs (skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, C-131/13, C-163/13 un C-164/13, *Italmoda*, [...] 67. punkts). Tas tā varētu būt, piemēram, ja secīgas piegādes ir daļa no kopējā plāna ar mērķi apgrūtināt piegādāto preču izsekošanu un tādējādi atklāt preču piegādes ķēdē izdarīto nodokļu krāpšanu. It īpaši tajā jāiekļauj pārdošanas darījumi, kas ir daļa no tā dēvētās karuselveida krāpšanas. Turklāt sērijveida darījumi varētu tikt iekļauti arī tad, ja, iesaistot starpniekuzņēmējus, kuri faktiski nesaņem piegādes precī **[oriģ. 8. lpp.]**, mērķis ir slēpt darījumu attiecības. Rezultātā šajā skatījumā “preču piegādes ķēde” ietvertu tikai tos darījumus, kas agrākajā vai vēlākajā posmā īpaši veicina vai atbalsta nodokļu krāpšanu.
24. Iesniedzējtiesas ieskatā, šo interpretācijas rezultātu varētu pamatot ar vairākiem Tiesas nolēmumiem, kuros Tiesa, lai atteiktu atskaitīt priekšnodokli:
 - kā nosacījumu izvērza nodokļu maksātāja “piedalīšanos” agrākajā vai vēlākajā piegādes posmā veiktajā nodokļu krāpšanā ar savu piegādes darījumu (skat. spriedumus: 2019. gada 17. oktobris, C-653/18, *Unitel*, [...] 33. punkts; 2019. gada 28. marts, C-275/18, *Vins*, [...] 33. punkts; 2018. gada 8. novembris, C-495/17, *Cartrans Spedition*, [...] 41. punkts; 2018. gada 25. oktobris, C-528/17, *Bozicevic Jezovnik*, [...] 35. punkts; 2017. gada 19. oktobris, C-101/16, *Paper Consult*, [...])

52. punkts; 2017. gada 18. maijs, C-624/15, *Litdana*, [...] 33. un nākamais punkts; 2017. gada 9. februāris, C-21/16, *Euro Tire*, [...] 40. punkts; 2016. gada 2. jūnijs, C-81/15, *Kapnoviomichania Karelia*, [...] 42. punkts; 2012. gada 21. jūnijs, C-80/11 un C-142/11, *Mahagében un David*, [...] 54. punkts),

- izdara pieņēmumu par nodokļu maksātāja darījuma “iekļaušanu” citā piegādes posmā izdarītā krāpšanā (skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, C-80/11 un C-142/11, *Mahagében un David*, [...] 53. punkts) vai
- pieprasa “saistību” starp nodokļu maksātāja darījumu un nodokļu krāpšanu, kas izdarīta citā pārdošanas posmā (skat. spriedumus: 2019. gada 28. marts, C-275/18, *Vins*, [...], 33. punkts; 2018. gada 8. novembris, C-495/17, *Cartrans Spedition*, [...] 41. punkts; 2018. gada 18. oktobris, C-528/17, *Bozicevic Jezovnik*, [...] 35. punkts; 2007. gada 9. februāris, C-21/16, *Euro Tire*, [...] 40. punkts).

Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai varētu konstatēt šādu “piedalīšanos”, “iekļaušanu” vai “saistību”, nebūtu pietiekami ar to, ka bija zināms vai tikai vajadzēja būt zināmam par izdarīto nodokļu krāpšanu [orig. 9. lpp.]. Drīzāk “piedalīšanās”, “iekļaušanas” vai “saistības” priekšnoteikumam vajadzētu būt tam, ka nodokļu krāpšanai tiek dots savs pienesums vismaz to veicinot vai atbalstot. Pēc iesniedzējtiesas domām, ļaunprātība kā tīri subjektīvs apstāklis nevar aizstāt aktīvu līdzdalību, kas nepieciešama, lai varētu konstatēt “piedalīšanos”, “iekļaušanu” vai “saistību”.

25. Ja papildus ļaunprātīgai rīcībai netiek veicināta vai atbalstīta nodokļu krāpšana, iesniedzējtiesas ieskatā, daudz kas norāda uz to, ka nodokļu maksātājam nedrīkst liegt priekšnodokļa atskaitījumu par viņa saņemtajām piegādēm. Tas it īpaši attiecas uz gadījumiem, kad piegādes attiecības – tādas kā pamatlietā – nodokļu iestādēm tiek pilnībā atklātas, izrakstot rēķinus un norādot tās grāmatvedībā un apgrozījuma nodokļa deklarācijās. Šajā gadījumā netiek slēptas piegādes attiecības vai piegādātāji. Nodokļu krāpšana, kas izdarīta agrākajā piegādes posmā (šeit: priekšnodokļa atskaitīšana par dzērienu iegādi, ko veica *P GmbH*), ir pabeigta, un to vairs nevar veicināt vai atbalstīt ar darījumiem šajā piegādes posmā (šeit: dzērienu tālākpārdošana prasītājam, ko veica *P GmbH*). Drīzāk darījums starp *P GmbH* un prasītāju ir papildu piegādes attiecības, kas nav atkarīgas no piegādes darījuma, kuru ietekmē nodokļu krāpšana iepriekšējā piegādes posmā. Nav vienota plāna, ka šīm piegādēm vajadzētu būt daļai no nodokļu krāpšanas, kas aptver vairākus darījumus. Saskaņā ar šo termina “piegādes ķēde” izpratni pamatlietā aplūkotajos apstākļos piegādes ķēde būtu beigusies *P GmbH* līmenī. *P GmbH* veiktās piegādes, kas sekoja pēc izvairīšanās no apgrozījuma nodokļa – neatkarīgi no tā, vai tās ir veiktas prasītājam vai citām trešajām personām – nedrīkstētu tik uzskatītas kā piegādes ķēdes daļa, kurā tika izdarīta krāpšana nodokļu jomā, bet gan drīzāk par jaunām piegādes attiecībām, kuras jāvērtē neatkarīgi no iepriekšējās nodokļu krāpšanas.

26. Tādēļ, pēc iesniedzējtiesas domām, nebūtu nozīmes arī tam, vai prasītājas laulātais ir *P GmbH* norādījis preču pircējus. Proti, tas nedrīkstētu neko mainīt attiecībā uz faktu, ka *P GmbH* piegādes prasītājai neietekmē iepriekšējo *P GmbH* veikto nodokļu krāpšanu. Pilnīgi caurskatāmas piegādes attiecības starp *P GmbH* un prasītāju nevar vairs veicināt jau pabeigto izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Arī turpmāka piegādes attiecību slēpšana [oriģ. 10. lpp.] darījuma caurskatāmības dēļ nav iespējama.
27. Šo rezultātu, šķiet, apstiprina Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru priekšnodokļa atskaitīšanas atteikumu ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos var pieņemt tikai tad, ja apstrīdētā priekšnodokļa atskaitīšanas atļaušanas rezultātā tiek gūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana ir pretrunā ar PVN direktīvas mērķiem (skat. spriedumu, 2019. gada 10. jūlijs, C-273/18, *Kuršu zeme*, [...] 35. punkts). Saskaņā ar Tiesas judikatūru tas var notikt, piemēram, ja nodokļu maksātāja pārdošanas darījumi ir paredzēti, lai slēptu faktiskos piegādātājus, ar mērķi apgrūtināt pārdošanas aplikšanu ar nodokļiem, vai ja attiecīgais pārdošanas darījums ir paredzēts nepamatotu nodokļu priekšrocību gūšanai (skat. spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, C-273/18, *Kuršu zeme*, [...] 36. un turpmākais punkts). Šāds priekšnodokļa atskaitīšanas ļaunprātīgas izmantošanas gadījums tomēr nevar pastāvēt tādos apstākļos kā pamatlietā. Tā kā dzērienu piegādātājs (*P GmbH*) ir norādīts rēķinos, ir nodrošināts, ka nodokļu iestādes kontrolē ar precēm veikto darījumu aplikšanu ar nodokli. Piegādātāju slēpšana saistībā ar *P GmbH* preču pārdošanu prasītājai nevar tikt konstatēta. Turklāt šajā gadījumā aplūkotie pārdošanas darījumi nebija paredzēti, lai izvairītos no nodokļiem. Drīzāk, kā paskaidrots iepriekš, jebkāda nodokļu krāpšana, ko veica *P GmbH*, jau bija pabeigta brīdī, kad dzērieni tika piegādāti prasītājai. Līdz ar to tas jau ir loģiski izslēgts, ka *P GmbH* iepriekš īstenotās nodokļu krāpšana bija paredzēta, lai prasītāja veiktu dzērienu iegādāti.
28. Turklāt strīdīgie darījumi neradīja nekādu kaitējumu apgrozījuma nodokļa ziņā, jo *P GmbH* bija jāmaksā rēķinā uzrādītais apgrozījuma nodoklis. Rezultātā šie darījumi neradīja arī nekādas nodokļu priekšrocības, kas varētu būt pretrunā PVN direktīvas mērķiem. Drīzāk kopējai PVN sistēmai pamatā esošais sistēmiskais lēmums par PVN neitralitāti varētu nozīmēt, ka par saņemtajiem piegādēm pamat lieta būtu jāpiešķir priekšnodokļa atskaitīšana. Pēc iesniedzējtiesas domām, nodokļu krāpšanas, kas notikusi (dažos) sākotnējos posmos, attiecināšana uz visiem turpmākajiem darījumiem, pamatojoties tikai uz to, ka persona zināja vai tai vajadzēja zināt par šo notikušo krāpšanu, būtu šī neitralitātes principa nesamērīgs ierobežojums. Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka par atteikumu atskaitīt priekšnodokli nedrīkst piemērot sankcijas. Tikai tāpēc, ka darījumā izmantotās preces, iespējams, ir iegūtas nelikumīgi, tas nenozīmē, ka [oriģ. 11. lpp.] principu par PVN neitralitāti var neievērot. Priekšnodokļa atskaitīšana būtu jāatsaka tikai tad, ja attiecīgais pakalpojums tieši atļauj vai veicina ļaunprātīgu izmantošanu.
29. Šādu juridisko nostāju varētu pamatot arī tas, ka, lai veiktu priekšnodokļa atskaitīšanu, principā nav nozīmes tam, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, faktiski

tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei (skat. rīkojumu, 2004. gada 3. marts, C-395/02, *Transport Services*, 2004, I-1991, 26. punkts; spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, C-354/03, C-355/03 un C-484/03, *Optigen u.c.*, 2006, I-483, 54. punkts; spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, C-80/11 un C-142/11, *Mahagében un David*, [...] 40. punkts). Šajā kontekstā Tiesa vienmēr ir uzsvērusi nepieciešamību, lai pasākumi Valsts kases tiesību un tādējādi arī nodokļu ieņēmumu aizsardzībai nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai “nodrošinātu precīzu nodokļu iekasēšanu un novērstu nodokļu krāpšanu”. (spriedums, 2010. gada 29. jūlijs, C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, [...] 26. punkts; spriedums, 2007. gada 27. septembris, C-409/04, *Téleos*, [...] 70. punkts, 46. punkts, kā arī spriedums 2012. gada 21. jūnijs, C-80/11 un C-142/11, *Mahagében un David*, [...] 48. punkts). Par pasākumiem PVN direktīvas 273. panta izpratnē Tiesa ir izteikusies šādi: “Turklāt pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, lai nodrošinātu nodokļu pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tos nevar izmantot tādējādi, lai sistemātiski apšaubītu tiesības uz PVN atskaitīšanu tādējādi – PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips.” (spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, C-80/11 un C-142/11, *Mahagében un David*, [...] 57. punkts).

30. Iesniedzējtiesa tomēr uzskata, ka plaša termina “piegādes ķēde” interpretācija saistībā ar atteikumu atskaitīt priekšnodokli ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā varētu novest pie šādas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu un PVN neitralitātes principa sistemātiskas apšaubīšanas. Ja piegādes ķēdē, kurā tika atteikta priekšnodokļa atskaitīšana, tiktu ietverti arī agrāk vai vēlāk izdarīti pārdošanas darījumi, kas ne veicina, ne atbalsta nodokļu krāpšanu, tas varētu novest pie priekšnodokļu atskaitīšanas atteikumu tālejošas un nesamērīgas sodošas ietekmes ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos. Cik atbilstoši ir atteikt priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem, kuri ir tieši saistīti ar **[oriģ. 12. lpp.]** ļaunprātīgu izmantošanu un krāpšanu nodokļu jomā, lai sekmīgi apkarotu krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā, tik pat neatbilstoši sistēmai būtu tas, ja ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanas iemeslu dēļ priekšnodokļa atskaitīšanas atteikumam būtu attālināta iedarbība uz vairākiem vēlākiem vai agrākiem piegādes posmiem, ja tiem nav nekāda redzama sakara tādā nozīmē, ka tiek veicināta nodokļu krāpšana. Ja šāda ilgtermiņa ietekme tiktu apstiprināta, nonāktu pie nepamatotas daudzkārtējas apgrozījuma nodokļa sloga uzkrāšanas, kas pārsniegtu PVN zaudējumus, ko rada vairāki nodokļu krāpšanas gadījumi. Rezultātā šādu “krāpniecisku darījumu” apstiprināšana radītu sankcijas efektu, kas ir līdzvērtīgs soda naudai, un tāpēc tam atbilstoši PVN direktīvai nebūtu tiesiska pamata. Šajā ziņā apgrozījuma nodokli nedrīkst izmantot kā sankciju par nodokļu maksātāja negodīgu rīcību [...].
31. Turklāt, iesniedzējtiesas ieskatā, termina “piegādes ķēde” plaša interpretācija ir apšaubāma tāpēc, ka nav atzīstams, ka priekšnodokļa atskaitīšanas atteikums vēlākajos pārdošanas posmos, kur nav konstatēta atbalstoša piedalīšanās nodokļu krāpšanā, būtu piemērots, lai sasniegtu Tiesas izvirzīto mērķi vispār novērst PVN ļaunprātīgu izmantošanu un krāpšanu. Ja – tāpat kā pamatlietā – nodokļu

krāpšana, kas izdarīta agrākā piegādes posmā, jau bija pabeigta un sekojošais darījums – šeit: starp *P GmbH* un prasītāju – nodokļu krāpšanu vairs nevarēja atbalstīt vai veicināt, priekšnodokļa atskaitīšanas atteikums prasītājam vairs nevar novērst nodokļu krāpšanu.

32. Visbeidzot, faktu, ka priekšnodokļa atskaitīšanas atteikuma piemērošana varētu būt neatbilstoša tādos apstākļos kā pamatlietā, varētu apstiprināt arī pastāvīgā Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru PVN jomā netiek nošķirti “likumīgi” un “nelikumīgi” darījumi. Darījuma aplikšanā ar nodokli nav nozīmes tam, vai darījums ir juridiski nosodāms, jo PVN neitralitātes princips prasa ņemt vērā visus darījumus (skat. spriedumus: 2006. gada 6. jūlijs, C-439/04 un C-440/04, *Kittel un Recolta Recycling*, [...] 50. punkts; 2006. gada 12. Janvāris, C-354/03, C-355/03 un C-484/03, *Optigen u.c.*, [...] 49. punkts). Tomēr, ja PVN sistēmā tiek ņemts vērā arī “neatļauts” darījums, neitralitātes apsvērumu dēļ jābūt arī iespējai atskaitīt priekšnodokli. Tādos apstākļos kā pamatlietā tam vajadzētu novest pie tā, ka ar prasītājas laulātā līdzdalību apgrozījuma nodokļa krāpšanā agrākā piegādes posmā ir konstatējams juridiski **[oriģ. 13. lpp.]** nosodāms darījums, taču nākamie darījumi tomēr ir vērā ņemami PVN jomā neskatoties uz šo apstrīdēšanu, kā rezultātā arī priekšnodokļa atskaitīšana nevar tikt izslēgta.

4. Tiesvedības apturēšana

33. [...] [Komentāri par iekšzemes procedūru]
34. [...] [Komentāri par iekšzemes procedūru]
- [...]