

Lieta C-262/24**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2024. gada 12. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2024. gada 29. februāris

Prasītājs:

Pegazus Busz Fuvarozó Kft.

Atbildētāja:

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

Pamatlietas priekšmets

Tādu administratīvo lēmumu apstrīdēšana, ar kuriem tiek atteikta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) priekšnodokļa, kas ir uzrādīts apakšuzņēmēju izsniegtajos rēķinos, atskaitīšana.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

PVN atskaitīšanas tiesību ierobežošanas nosacījumi.

Procedūra, kas ir jāpiemēro zemākas instances tiesai gadījumā, ja konkrēta strīda atrisināšanā ir pretruna starp norādījumiem, kas ir saņemti no augstākas instances valsts tiesas, un Tiesas judikatūru.

Juridiskais pamats: LESD 267. pants.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai ar PVN direktīvas 167. pantu, 168. panta a) punktu un 178. panta a) punktu, kā arī ar tiesībām uz taisnīgu tiesu, kas kā vispārējs tiesību princips ir nostiprināts Eiropas Savienības Pamattiesību Hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantā saistībā ar samērīguma un tiesiskās drošības pamatprincipiem, ir saderīga tāda nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai:

a) neņemot vērā to, ka rēķinā norādītais saimnieciskais darījums tiek atzīts par faktiski notikušu, nodokļa maksātājam atsaka tiesības uz atskaitīšanu, apgalvojot, ka no apstākļu kopuma, kurus tā uzskata par būtiskiem – piemēram, apakšuzņēmēju iesaistes, konstatētām personiskām, organizatoriskām un īpašuma saiknēm, rīcības attiecībā uz darbiniekiem, ko veic persona, kas galvenajā līgumā starp klientu un prasītāju ir norādīta kā ikdienas kontaktpersona, kā arī fakta, ka darbinieku nodarbinātības nosacījumi pie secīgiem apakšuzņēmējiem tika saglabāti nemainīgi – var secināt, ka prasītāja rīcība ir pretrunā likumīgas tiesību izmantošanas prasībām, tādēļ nodokļu iestāde uzskata, ka saimnieciskā darbība ir fiktīva un ka tā tika uzsākta tikai ar mērķi iegūt nodokļu priekšrocību, kas ir pretrunā PVN tiesiskā regulējuma mērķim, lai gan attiecīgie apstākļi noteikti izriet no līgumu slēgšanas brīvības privātajās tiesībās, kā arī no šiem līgumiem piemērojamām civiltiesiskajām, darba un nodokļu tiesību normām, un tie nav cēloniski saistīti ar nodokļu maksātāja tiesībām uz PVN atskaitīšanu?

b) uzskata par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas apstākli, ka rēķina izsniedzējs kavē deklarēto nodokļu un [sociālo] iemaksu maksājumus, lai gan nodokļu iestāde piešķir tam iespēju sadalīt maksājumus daļās, lai risinātu šo situāciju, un, visbeidzot, piedzen parāda summu fiskālās piedziņas izpildu procedūrā pret apakšuzņēmēju, lai valsts budžetam netiktu nodarīti nekādi zaudējumi, vai arī krāpnieciska rīcība ir tikai nodokļu [ienākumu] slēpšana no nodokļu iestādes, proti, nodokļa nedeklarēšana un nemaksāšana?

c) atsaucoties uz nodokļu slepenību, nodokļu iestāde procedūras ietvaros nodokļu maksātājam nedara zināmu rīcību, kas tiek uzskatīta par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – proti, nodokļu un [sociālo] iemaksu samaksas pienākuma neizpildes būtību – un tādējādi neidentificē ne konkrēto apakšuzņēmēju, uz kuru attiecas neizpilde, ne nodokļa (vai iemaksu) veidu, ne neizpildes apmēru un periodu, bet tikai vispārēji atsaucas uz tiem?

d) kā nosacījumu tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanai, norādot tikai personiskās un organizatoriskās saiknes starp nodokļu maksātāju un apakšuzņēmēju, nodokļu iestāde ne tikai uzliek nodokļu maksātājam (tā apakšuzņēmēja nodokļu parāda) pārbaudes pienākumu, kas nav ne tā pienākums, ne tiesības, bet arī, pamatojoties tikai uz šo apstākli, presumē, ka nodokļa maksātājs ir informēts par apakšuzņēmēja nodokļu parādu, nepārbaudot pēc būtības nodokļu maksātāja informētības elementu un to, vai šo informāciju var likumīgi (ņemot vērā nodokļu slepenību), faktiski un loģiski iegūt? Vai ir nozīme

tam, ka personiskās un organizatoriskās saiknes ir izveidojušas privātpersonas, lai uzskatītu, ka šī informētība ir pierādīta?

e) bez visaptverošas attiecīgā juridiskā pamata pārbaudes nodokļu iestāde nosaka, kurš ir darba devējs, ar kuru darbiniekam ir darba tiesiskās attiecības, nepamatojoties ne uz darba līgumu, ar kuru ir nodibinātas darba attiecības, ne uz tās personas identitāti, kas noformē darba attiecības, ne arī uz darba devēju un darbinieku saskaņotu paziņojumu – kuru apstiprina dokumenti –, bet gan uz divu darbinieku (pašlaik tikai viena) pretējiem apgalvojumiem, uz apstākļiem, kuros tika nodibinātas darba attiecības ar iepriekšējiem apakšuzņēmējiem, uz pirmā darba devēja darba nosacījumu līdzībām un uz vadītāja, kas vienlaikus ir kontaktpersona saskaņā ar galveno līgumu, rīcību?

f) šī nodokļu iestāde savus uz iepriekšējiem periodiem attiecinātos secinājumus burtiski piemēro vēlākiem periodiem, neņemot vērā attiecīgo faktu izmaiņas katrā periodā, it īpaši to, ka vairs nepastāvēja personiskās un organizatoriskās saiknes, un, neraugoties uz šīm faktu izmaiņām, nepārbauda, kā tās attiecīgajā periodā ir ietekmējušas nodokļu iestādes novērtējumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, saimnieciskās darbības fiktīvo būtību, krāpnieciskas rīcības esamību vai nodokļu maksātāja informētības elementu par iepriekš minēto?

2. Vai, ņemot vērā atbildi, kas tiek sniegta uz iepriekšējo jautājumu, minētajiem PVN direktīvas pantiem un it īpaši tiesiskās drošības principam ir pretrunā judikatūrā noteiktais princips, saskaņā ar kuru, ja var konstatēt personisku saikni starp prasītāju un rēķinu izsniedzējam, kas var ietekmēt arī rēķinā norādītā saimnieciskā darījuma izpildi, papildus nepārbaudot nodokļa maksātāja informētības elementu, var secināt, ka tas zina par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas ir nodokļa nesamaksāšanas sekas?

3. Vai iepriekš izklāstītā nodokļu iestādes rīcība kopumā atbilst šīs iestādes tiesību normās noteiktajam pienākumam pierādīt objektīvus apstākļus attiecībā uz PVN atskaitīšanu, vai arī tas ir uz pieņēmumiem balstīts novērtējums, ņemot vērā arī Tiesas iedibināto principu, ka valsts tiesību normas par pierādījumiem nevar mazināt Savienības tiesību efektivitāti?

4. Vai LESD 267. pantam, Savienības tiesību pārākuma principam un tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu, kas ir nostiprinātas Hartas 47. pantā, ir pretrunā:

– tas, ka valsts pēdējās instances tiesa, apgalvojot, ka faktiskie apstākļi ir atšķirīgi, nepiemēro Tiesas spriedumu, uzskatot, ka tiesvedības, kuras noslēgumā ir taisīts Tiesas spriedums, priekšmets ir preču piegāde, bet tās izskatāmās lietas priekšmets ir pakalpojumu sniegšana, vai uzskatot, ka izskatāmajā lietā minētais objektīvais apstākļis ir tikai viens no objektīviem apstākļiem, kas izvērtēti piemērojamajā Tiesas spriedumā, un tādēļ [uz šo lietu] būtu attiecināma tikai daļa no minētā sprieduma;

– tas, ka valsts pēdējās instances tiesa kasācijas tiesvedībā neievēro Tiesas spriedumu attiecīgajā lietā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā un pasludina spriedumu, kas ir pretrunā Tiesas spriedumam, pašai neuzsākot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību, lai gan no valsts pēdējās instances tiesas sprieduma izriet pretrunas attiecībā uz Savienības tiesību interpretāciju?

5. Vai, ņemot vērā iepriekšējā punktā minēto tiesību un principu ievērošanas nepieciešamību un pienākumu atstāt bez piemērošanas valsts tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesībām, dalībvalsts tiesa, kurai pēdējās instances tiesa nodod lietu jaunai izskatīšanai, šajā jaunajā tiesvedībā var neievērot pēdējās instances tiesas sniegtos norādījumus – kura nav iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu – ja tā uzskata, ka šie norādījumi ir pretrunā Savienības tiesībām, vai arī pēc lietas saņemšanas jaunai izskatīšanai Tiesa ir pasludinājusi spriedumu par to pašu juridisko jautājumu lietā ar līdzīgiem faktiem, kas ir pretrunā tai tiesību interpretācijai, uz kuru balstās lietas jaunas izskatīšanas pienākums, vai arī no valsts pēdējās instances tiesas noteikta pienākuma ir iespējams atkāpties un piemērot vēlāku Tiesas spriedumu tikai tad, ja tiesa, kurai ir uzdots jaunā tiesvedībā izskatīt lietu, iesniedz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu jaunajā tiesvedībā?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Eiropas Savienības Pamattiesību Hartas 47. pants.

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN Direktīva”) 9. pants, 167. pants, 168. panta a) apakšpunkts, 178. panta a) apakšpunkts, 220. un 226. pants.

Spriedumi lietās *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) un *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950) un rīkojumi lietās *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673), *Crewprint* (C-611/19, EU:C:2020:674) un *A.T.S. 2003* (C-289/22, EU:C:2023:26).

Atbilstošās valsts tiesību normas

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums Nr. XCII par taksācijas vispārīgo kārtību) 1. panta 7. punkts, 2. panta 1. punkts un 97. panta 4. un 6. punkts.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 119. panta 1. punkts, 120. panta a) punkts un 127. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (2017. gada Likums Nr. I par administratīvās tiesvedības procesu) 110. pants un 115. panta 2. punkts.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *Pegazus Busz Kft.* (turpmāk tekstā – “prasītājs”) ar klientu *Bombardier Transportation Hungary Kft.* (turpmāk tekstā – “klients”) noslēdza līgumu par pasažieru transporta pakalpojumu sniegšanu, izmantojot autoceļus, no 2012. gada 1. septembra līdz 2016. gada 30. jūnijam. Šo pakalpojumu sniegšanai prasītājs secīgos periodos izmantoja dažādus apakšuzņēmējus: *Pegazus Travel Kft.*, *Zoccoli Építőipari Kft.*, *Déda Szerviz Kft.* un *HEPA Busz Kft.* Tomēr personāls, kas veica pārvaldījumus, bija tas pats visa līguma darbības laikā.
- 2 Pamatlieta attiecas uz 2015. gada otro, trešo un ceturto ceturksni, kuru laikā prasītāja apakšuzņēmējs bija *Déda Szerviz Kft.* Starp šo divu uzņēmumu īpašniekiem un vadītājiem bija pastāvējušas ģimenes vai draudzības saiknes, kas tomēr vairs nepastāvēja pamatlietā aplūkotajā periodā. Abiem uzņēmumiem bija arī filiāles vienā un tajā pašā adresē. Līdzīgas saiknes bija arī starp prasītāju un dažiem no pārējiem apakšuzņēmējiem.
- 3 *Déda Szerviz Kft.* bija uzkrājis būtisku kavējumu [sociālo] iemaksu maksājumiem, kas tam bija jāveic kā darba devējam. Lai risinātu šo situāciju, tas lūdza maksājumu sadalīšanu pa daļām, kam nodokļu iestāde piekrita. Tomēr saliktās procentu likmes dēļ parāds turpināja pieaugt un kad uzņēmums vairs nevarēja samaksāt, nodokļu iestāde publiskā izsolē pārdeva tā autobusus un atsaucā tā nodokļu maksātāja identifikācijas numuru. Prasītājs tad bija spiests izmantot cita apakšuzņēmēja pakalpojumus.
- 4 Pēc pirmā līmeņa nodokļu iestādes veiktās nodokļu revīzijas šī iestāde pieņēma divus lēmumus, kuros konstatēja nodokļu parādu, kā rezultātā prasītājam tika atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu par iepriekš minētajiem taksācijas periodiem. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “atbildētāja”) kā otrā līmeņa nodokļu iestāde apstiprināja šos lēmumus.
- 5 Atbildētāja norāda, ka līgumattiecībām starp prasītāju un tā apakšuzņēmējiem nebija faktiskā saimnieciskā satura un tās tika izmantotas, lai izvairītos no [sociālo] iemaksu par darbiniekiem samaksas pienākuma, no vienas puses, un tam, lai būtiski un ilgtermiņā samazinātu prasītāja nodokļu parādu ar apakšuzņēmēju izsniegtajiem rēķiniem, no otras puses. Tā personisko un organizatorisko saikņu ar apakšuzņēmējiem dēļ prasītājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas piedalījās darījumos, kas ir saistīti ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tādēļ nevar ļaut atskaitīt PVN, pamatojoties uz šiem rēķiniem.
- 6 Prasītājs cēla prasību par šiem lēmumiem iesniedzējtiesā. Spriedumā šī tiesa grozīja atbildētājas lēmumus un atcēla prasītājam atzīto nodokļu parādu, kā arī naudas sodu un nokavējuma procentus. Šī sprieduma pamatojumā bija atsauce uz spriedumu lietās *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) un uz rīkojumu lietā *Crewprint* (C-611/19, EU:C:2020:674). Konkrētāk, tā atzina, ka tas, ka apakšuzņēmējs, kas izsniedza rēķinus, nav samaksājis vai ir daļēji

samaksājis PVN vai [sociālās] iemaksas, pats par sevi nevar būt par iemeslu tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikšanai, tāpat par tādu nevar uzskatīt to, ka atbildētāja uzskatīja, ka apakšuzņēmēja pakalpojumu izmantošana neesot ekonomiski pamatota vai ka pastāvēt personiskās un organizatoriskās saiknes starp nodokļa maksātāju un rēķina izsniedzēju.

- 7 *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), kas izskatīja kasācijas sūdzību, atcēla iesniedzējtiesas spriedumu un uzdeva tai lietu izskatīt no jauna. Tā uzskata, no vienas puses, ka no visiem minētajiem apstākļiem un personiskajām, organizatoriskajām un īpašuma saiknēm var secināt, ka rēķini bija fiktīvi; no otras puses, izsniedzot attaisnojuma dokumentus, apakšuzņēmēji ļāva prasītājam veikt darbības, nemaksājot nodokļus un [sociālās] iemaksas, bet atskaitot PVN. To apstiprina fakts, ka darbinieki, kas sniedza pakalpojumus, vienmēr bija vieni un tie paši visā līguma ar klientu darbības laikā un ka viņu darba attiecības netika ietekmētas. Viņu pienākumi un algas bija tādas pašas neatkarīgi no apakšuzņēmēja, pie kura viņi strādāja. Tādējādi šo līgumu mērķis nebija gūt tirgū pieejamus ieņēmumus, bet gan iegūt nelikumīgas nodokļu priekšrocības. Iepriekš minēto saikņu dēļ prasītājam bija jāzina par apakšuzņēmēju darbību, to ekonomisko situāciju un to, vai tie ir paredzējuši maksāt nodokļus un [sociālās] iemaksas.
- 8 Tādējādi *Kúria* (Augstākā tiesa) sniedza iesniedzējtiesai norādījumus, lai, pieņemot jaunu nolēmumu, tā ņemtu vērā iepriekš minētos novērtējumus, kā arī novērtējumus, kas ietverti *Kúria* (Augstākā tiesa) līdzīgos spriedumos par nodokļu iestādes lēmumiem attiecībā uz iepriekšējiem taksācijas periodiem, kas balstīti uz tiem pašiem faktiem. Šādi norādījumi zemākas instances tiesai ir saistoši saskaņā ar *a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény* (2017. gada Likums Nr. I par administratīvās tiesvedības procesu) 110. panta 3. punktu kopsakarā ar 115. panta 2. punktu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 9 *Prasītājs* apgalvo, ka noslēdza apakšuzņēmuma līgumu par attiecīgo pakalpojumu izpildi, jo vēlējās pievērsties citām darbībām. Līgumā ar klientu bija paredzēts, ka tā vadītājiem bija tieši jāsaazinās ar autobusu vadītājiem, kas bija apakšuzņēmēju darbinieki. Turklāt pamatlietā aplūkotajā periodā vairs nepastāvēja atbildētājas apgalvotās personiskās saiknes starp prasītāju un tā apakšuzņēmēju. Tas, ka darbinieki nemainījās, neraugoties uz vairākām apakšuzņēmēju nomainām, tika izskaidrots ar sniedzamo transporta pakalpojumu raksturu un biežumu un to, ka bija nepieciešami vietējie transportlīdzekļu vadītāji, kuru skaits bija ierobežots.
- 10 *Atbildētāja* norāda, ka apakšuzņēmēju izmantošanai nebija faktiskā saimnieciskā satura. Izmantojot personiskās un organizatoriskās saiknes ar apakšuzņēmējiem, prasītāja pārstāvis attiecībā uz darbiniekiem faktiski īstenoja darba devēja tiesības visā periodā, uz kuru attiecās revīzija. Apakšuzņēmuma līgums tika noslēgts ar vienīgo mērķi ļaut prasītājam izvairīties no attiecīgo [sociālo] iemaksu

maksāšanas par darbiniekiem un samazināt tā nodokļu parādu, atskaitot PVN par apakšuzņēmēju izsniegtajiem rēķiniem.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 11 Vispirms iesniedzējtiesa norāda, ka pamatlietā ir izpildīti spriedumā *Mahagében* un *Dávid* (lietas C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373) noteiktie nosacījumi PVN atskaitīšanai: prasītājs ir nodokļa maksātājs; pakalpojumu sniegšana ir faktiski notikusi; ir pierādīts, ka prasītājs izmantoja šos pakalpojumus, lai veiktu ar nodokli apliekamos darījumus, ko apliecina attaisnojošie dokumenti un liecinieku liecības, un prasītājs samaksāja atlīdzību par sniegtajiem pakalpojumiem, ieskaitot PVN, pamatojoties uz rēķiniem, kas izsniegti saskaņā ar noteiktajām formas prasībām.
- 12 Attiecībā uz *pirmā prejudiciālā jautājuma a) punktu* iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru tādas organizatoriskās un līgumiskās struktūras izvēle, kāda tiek uzskatīta par vispiemērotāko nodokļu sloga mazināšanai, pati par sevi nav tiesību ļaunprātīga izmantošana. Tas, ka [sociālās] iemaksas par darbiniekiem ir jāmaksā apakšuzņēmējiem, ir pamatojams ar spēkā esošo tiesisko regulējumu. Turklāt līgumos starp galveno darbuzņēmēju un attiecīgo apakšuzņēmēju bija noteikta atlīdzība, tādēļ to mērķis bija finanšu ienākumu gūšana.
- 13 Attiecībā uz *pirmā prejudiciālā jautājuma b) punktu* iesniedzējtiesa jautā, vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas pierādīšanai ir pietiekami tikai ar to, ka uzņēmums kavē nodokļu maksājumus, par kuriem tas lūdz un saņem maksājumu sadalīšanu daļās, lai gan visbeidzot parāda summu izdodas iekasēt tikai fiskālās piedziņas izpildu procedūrā.
- 14 *Pirmā prejudiciālā jautājuma c) punkts* attiecas uz to, vai nodokļu iestāde pamatlietā ir izpildījusi pierādīšanas pienākumu attiecībā uz rēķinu izsniegšanas kvalificēšanu kā fiktīvu. Šajā ziņā iesniedzējtiesa atsaucas uz spriedumu *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950), kurā Tiesa atzina, ka nodokļu iestādei ir precīzi jāraksturo apstākļi, kas veido krāpšanu, jāsniedz pierādījumi par krāpniecisku rīcību un jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir piedalījies šajā krāpšanā vai ka tam bija jāzina par šo krāpšanu. Pamatlietā no nodokļu iestādes lēmumiem precīzi neizriet, kādus nodokļus vai [sociālās] iemaksas bija parādā apakšuzņēmējs un kāds bija to apmērs. Atbildētāja neatklāja šo informāciju prasītājam, atsaucoties uz nodokļu slepenību.
- 15 *Pirmā prejudiciālā jautājuma d) punkts* attiecas uz pretrunu, ko atklāj apstākļi, ka nodokļu iestāde attiecībā uz personiskām un organizatoriskām saiknēm sagaidīja, ka pienācīgas rūpības ietvaros prasītājs zinās informāciju par apakšuzņēmējiem, kas bija nodokļu noslēpums, bet pati savā lēmumā tieši neminēja konkrētu informāciju, atsaucoties uz nodokļu slepenību. Iesniedzējtiesa arī norāda, ka, visticamāk, saiknes, kas ir minētas pamatlietas fakti izklāstā,

ļāvušas iegūt pretēju informāciju un ka turklāt šis saiknes vairs nav pastāvējušas attiecīgajā periodā.

- 16 *Pirmā prejudiciālā jautājuma e) punkts* attiecas uz atbildētājas novērtējumu, ka pēc darbinieku pārcelšanas no viena apakšuzņēmēja pie cita amats, funkcijas un atlīdzība saglabājas tāda pati, kas liek tai secināt, ka prasītājs rīkojās krāpnieciski, ņemot vērā, ka faktiski tas bija darba devējs, jo šie darbinieki rīkojās prasītāja interesēs. Tomēr iesniedzējtiesa norāda, ka tas, ka šie apstākļi saglabājas nemainīgi, bija nepieciešamās sekas tam, ka pakalpojumu sniegšana, kas bija galvenā līguma ar klientu priekšmets, palika nemainīga, tādēļ tas nebija objektīvs apstāklis, kas pamatotu tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikšanu.
- 17 Attiecībā uz *Kúria* (Augstākā tiesa) konstatējumu, ka darbinieku darba attiecības netika ietekmētas, iesniedzējtiesa paskaidro, ka saskaņā ar spēkā esošo darba tiesisko regulējumu faktu rašanās brīdī darbinieku izveles iespējas attiecībā uz darba attiecību nodibināšanu vispār bija tikai izvēle starp darba līguma parakstīšanu vai neparakstīšanu. Turklāt saskaņā ar spēkā esošo darba tiesisko regulējumu ir iespējams un ir likumīgi, ka jaunais darba devējs pārņēma darbiniekus ar tiem pašiem nosacījumiem. Tādējādi apstāklis, kas tiek pārņemts prasītājam, faktiski izrietēja no darba tiesību normām, bija labvēlīgs darbiniekiem un tādēļ to nevar uzskatīt par krāpniecisku rīcību.
- 18 Attiecībā uz prasītāja pārstāvju iesaisti darbinieku pārcelšanas procesā, kam gan atbildētāja, gan *Kúria* (Augstākā tiesa) piešķir lielu nozīmi, iesniedzējtiesa uzskata, ka tam nav saistības ar prasītāja tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu. Saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar klientu, šīs personas bija atbildīgas par saziņu ar klientu. Viņas iesaistījās šajā statusā, kad tika paziņots, ka apakšuzņēmēji pārņems darbiniekus, un viņu iesaiste neietekmēja jauno darba attiecību nodibināšanu.
- 19 Visbeidzot, iesniedzējtiesa uzskata par nepieciešamu norādīt, ka saskaņā ar dokumentiem, kas ir iekļauti lietas materiālos, lielākā daļa darbinieku atzina, ka darba devēja tiesības attiecībā uz viņiem attiecīgajā periodā īstenoja *Déda Szerviz Kft* vadītājs. Vienīgajā pretējā apgalvojumā esot bijušas citas faktu kļūdas, kas liekot apšaubīt tā ticamību.
- 20 Attiecībā uz *pirmā prejudiciālā jautājuma f) punktu* iesniedzējtiesa norāda, ka attiecībā uz *Zoccoli Kft.* un – no 2014. gada 19. septembra – uz *Déda Szerviz Kft.* vairs nepastāvēja personiskās un organizatoriskās saiknes, kuras apgalvo atbildētāja, un ka šis apstāklis neietekmēja darbinieku nodarbinātības nosacījumus. Turklāt pēc līguma izbeigšanas starp prasītāju un klientu jaunais galvenais darbuzņēmējs, kas bija pilnīgi neatkarīgs no prasītāja, arī sniedza pakalpojumus, izmantojot līdzīgu struktūru un lielākoties ar tiem pašiem darbiniekiem. Rodas jautājums, vai atbildētājai savos lēmumos par secīgiem periodiem ir jāņem vērā izmaiņas apstākļos vai tā var vienkārši balstīties uz apstākļiem, uz kuriem tā atsaukusies iepriekšējos periodos.

- 21 *Ar otro prejudiciālo jautājumu* iesniedzējtiesa lūdz noskaidrot, vai, pamatojoties uz Tiesas judikatūru, ir kādi objektīvi apstākļi, saskaņā ar kuriem atbildētāja var atkāpties no nodokļa maksātāja informētības elementa pārbaudes.
- 22 *Trešais prejudiciālais jautājums* attiecas uz to, vai kā nosacījumu PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai nodokļu iestāde var likumīgi prasīt, lai nodokļu maksātājs uzraudzītu, vai līgumslēdzēja puse ir izpildījusi savu pienākumu deklarēt un maksāt ne tikai PVN, bet arī citus nodokļus.
- 23 *Ceturtais un piektais prejudiciālais jautājums* ir saistīts ar pretrunu, kuru iesniedzējtiesa saskata starp Tiesas judikatūru un valsts tiesu praksi attiecībā uz nosacījumiem, lai ierobežotu tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tā uzskata, ka valsts tiesas, apgalvojot faktu vai objektīvo apstākļu atšķirību un neuzdodot prejudiciālo jautājumu, izvairās no rīkojumos lietās *Crewprint* (C-611/19, EU:C:2020:674) un *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) minēto principu piemērošanas.
- 24 *Ar ceturto prejudiciālā jautājuma otro daļu* iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai gadījumā, ja *Kúria* kasācijas sūdzības izskatīšanas ietvaros vēlas atkāpties no sprieduma, kas ir pasludināts, pamatojoties uz Tiesas spriedumu prejudiciālās tiesvedības lietā – pretrunas ar tās spriedumā sniegto juridisko interpretāciju dēļ – tai kā pēdējās instances tiesai ir pienākums sākt prejudiciālā nolēmuma procedūru.
- 25 *Piektā prejudiciālā jautājuma pamatā* ir fakts, ka *Kúria* spriedums pamatlietā – kas pasludināts, neuzdodot prejudiciālu jautājumu – tika pasludināts, pirms Tiesa izsprieda lietas *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950) un *A.T.S. 2003* (C-289/22, EU:C:2023:26), kurās ir izvirzīti identiski tiesību jautājumi kā šajā lietā attiecībā uz apstākļiem, kādos tika atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, nodokļu iestādes veiktu šo apstākļu kvalificēšanu kā tiesību ļaunprātīgu izmantošanu un līdzīgu pierādījumu izvērtēšanas sistēmu. Tomēr, ņemot vērā, ka tā no jauna izskata pamatlietu, iesniedzējtiesa šos Savienības nolēmumus varētu ņemt vērā tikai tad, ja tā ignorētu norādījumus, ko tai ir sniegusi *Kúria*.