

## Lieta C-276/24

## Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

## Iesniegšanas datums:

2024. gada 19. aprīlis

## Iesniedzējtiesa:

*Nejvyšší správní soud* (Čehijas Republika)

## Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2024. gada 10. aprīlis

## Prasītājs:

*KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.*

## Atbildētāja:

*Odvolací finanční ředitelství*

## LĒMUMS

*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) [..] prasītāju *KONREO, v. o. s.*, [..] *insolvenční správce úpadce* [maksātnespējas administratora] *FAU s. r. o.*, [..] lietā pret atbildētāju: *Odvolací finanční ředitelství* [Nodokļu pārsūdzības pārvalde, Čehijas Republika] [..] par atbildētājas 2020. gada 26. maija lēmumu, [..] izskatot atbildētājas kasācijas sūdzību par *Krajský soud v Brně* [Apgabaltiesa Brno, Čehijas Republika] 2023. gada 10. februāra spriedumu Nr. 29 Af 48/2020–276,

## nolēma:

[..] **uzdot** Eiropas Savienības Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

**Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 205. pants, aplūkojot to kopsakarā ar samērīguma principu, nepieļauj tādu valsts praksi, saskaņā ar kuru ar nodokli apliekama pakalpojuma sniedzējs var atsaukties uz šī pakalpojuma saņēmēja pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli, lai gan šī ar nodokli apliekamā pakalpojuma saņēmējam ir atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saistībā ar piedalīšanos krāpšanā nodokļu jomā?**

[..]

## Pamatojums:

### I. Lietas priekšmets

- 1 Prasītāja ir maksātnespējīgās Čehijas sabiedrības *FAU s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*FAU*”) maksātnespējas administratore. Visi turpmāk aprakstītie apstākļi un pieņemtie lēmumi attiecas uz taksācijas periodiem no 2013. gada maija līdz oktobrim. *FAU* iegādājās degvielu no Čehijas sabiedrības *VERAMI International Company s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*VERAMI*”). Abas sabiedrības bija pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “*PVN*”) maksātājas. *Finanční správa České republiky* (Čehijas Republikas nodokļu iestāde) abās sabiedrībās veica nodokļu pārbaudi. Tā konstatēja, ka komercdarījumu shēmā, kurā bija iesaistītas *VERAMI* un *FAU*, ir notikusi krāpšana nodokļu jomā. Nodokļu zaudējumi radās subjektiem, kas shēmā bija pirms *VERAMI* un *FAU* un kas nebija tiešie degvielas piegādātāji sabiedrībai *VERAMI*. Tomēr, ņemot vērā konstatētos neparastos komerciālos apstākļus, abas minētās sabiedrības varēja zināt, ka komercdarījumu shēmā ir notikusi krāpšana nodokļu jomā. Tomēr tās nav veikušas pasākumus, lai izvairītos no piedalīšanās krāpšanā.
- 2 Pamatojoties uz nodokļu pārbaudes rezultātiem, nodokļu iestāde 2015. gada 5. janvārī un 2025. gada 2. februārī pieņēma lēmumus, ar ko noteica *VERAMI* papildu nodokļu saistību summu. Ar minētajiem lēmumiem nodokļu iestāde aprēķināja *VERAMI* papildu *PVN* pēc tam, kad tai tika atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par degvielas iegādi, ko tā vēlāk piegādāja *FAU*. *Krajský soud v Brně* [Apgabaltiesa Brno] ar 2015. gada 27. februāra nolēmumu pasludināja *VERAMI* maksātnespēju un uzsāka likvidācijas procesu. Maksātnespējas process joprojām turpinās.
- 3 2016. gada 14. decembrī *Krajský soud v Ostravě* (Ostravas apgabaltiesa, Čehijas Republika) pasludināja *FAU* maksātnespēju un attiecībā uz tās īpašumu uzsāka maksātnespējas procesu likvidācijas kārtībā. Arī šis maksātnespējas process turpinās. Pēc tam, 2017. gada 7. februārī nodokļu iestāde aprēķināja arī *FAU* papildu *PVN* pēc tam, kad tai tika atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. *Odvolačí finanční ředitelství* (Nodokļu pārsūdzības pārvalde) ar 2017. gada 25. septembra lēmumu noraidīja *FAU* apelācijas sūdzību par lēmumu par papildu nodokļu saistību apmēra noteikšanu. *Krajský soud v Brně* [Apgabaltiesa Brno] ar 2022. gada 1. jūlija spriedumu noraidīja apelācijas sūdzību par šo lēmumu. Tiesvedība par prasītājas kasācijas sūdzību par šo spriedumu tiek izskatīta *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, turpmāk tekstā – “*NSS*”) ar lietas Nr. 6 Afs 255/2022. *FAU* nav samaksājusi papildus aprēķināto nodokli, un nodokļu iestāde pieteica savu prasījumu maksātnespējas procesā.
- 4 Vēl pirms nodokļu iestāde sabiedrībai *FAU* aprēķināja papildu nodokli saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu, tā aicināja sabiedrību kā solidāri atbildīgo subjektu samaksāt *PVN*, ko *VERAMI* nebija iemaksājusi valsts budžetā.

Tika nosūtīti seši 2015. gada 22. aprīļa un 2015. gada 7. augusta aicinājumi par solidāro atbildību. FAU pārsūdzēja solidārās atbildības aicinājumus, un šīs sūdzības sākotnēji tika noraidītas ar atbildētājas 2016. gada 22. septembra lēmumiem. *Krajský soud v Brně* [Brno apgabaltiesa] ar 2019. gada 9. maija spriedumu atcēla šos lēmumus, jo atbildētāja nosacījumus, lai sauktu pie solidārās atbildības par piegādātāja nesamaksāto nodokli, nebija interpretējusi atbilstīgi Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk tekstā – “Tiesa”) un NSS judikatūrai. Lietas tika nodotas atbildētājai turpmākai izskatīšanai. Pēc tam ar 2020. gada 26. maija lēmumiem atbildētāja apelācijas sūdzības atkal noraidīja. Šie vēlāk pieņemtie atbildētājas lēmumi tiek pārbaudīti šajā lietā.

- 5 Administratīvā lēmuma pārbaudīšanai tiesā izšķiroša nozīme ir faktiskajai un tiesiskajai situācijai administratīvā lēmuma pieņemšanas dienā (*zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní* (Likums Nr. 150/2002 par administratīvā tiesu procesa kodeksu) 75. panta 1. punkts [..]). Šis datums ir 2020. gada 26. maijs. Var secināt, ka šajā datumā papildu PVN jau bija galīgi aprēķināts (saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu) gan VERAMI, gan FAU. To nemaina apstākļi, ka prasītāja iesniedza sūdzību un pēc tam arī kasācijas sūdzību par papildu nodokļa aprēķināšanu sabiedrībai FAU. Dienā, kurai ir izšķiroša nozīme lietas izskatīšanai, tika pieņemts galīgais lēmums, ar kuru FAU tika noteiktas papildu nodokļu saistības. Laikā, kad atbildētāja otro reizi izskatīja apelācijas sūdzības par solidārās atbildības aicinājumiem, ar kuriem FAU tika pieprasīts samaksāt nodokli, ko nebija samaksājusi VERAMI, bija spēkā nodokļu iestādes galīgais lēmums, ar kuru FAU tika atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par tiem pašiem komercdarījumiem. Tādējādi FAU tika pieprasīts VERAMI vietā samaksāt nodokli, ko tā jau vienreiz bija samaksājusi šai sabiedrībai, apmaksājot rēķinos norādītās summas. Nodoklis, par kura samaksu solidāri un atsevišķi atbild FAU, bija norādīts rēķinos, ko VERAMI kā piegādātāja izrakstīja FAU kā saņēmējai. FAU samaksāja rēķinos norādītās summas savam piegādātājam, t. i., VERAMI. Turklāt FAU tika atteiktas tiesības atskaitīt šajos rēķinos norādīto nodokli, jo komercdarījumu shēmā bija notikusi krāpšana PVN jomā.
- 6 *Krajský soud v Brně* [Apgabaltiesa Brno] atcēla atbildētājas 2020. gada 26. maija lēmumus un nodeva lietu tai tālākai izskatīšanai. Kā pamatojumu tā norādīja, ka nodokļu iestāde nav piemērojusi samērīguma principu, pieņemot lēmumu par solidāro atbildību. Tādējādi vienam un tam pašam komercdarījumam tika piemērota nodokļa dubulta uzlikšana. FAU solidārā atbildība faktiski dubulto šīs sabiedrības pienākumu maksāt nodokli, kurš izriet no priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikuma. Solidārās atbildības mērķis savukārt ir nodrošināt, lai valsts budžetam netiktu nodarīti zaudējumi, nevis sodīt nodokļa maksātāju.
- 7 Atbildētāja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Tā apgalvo, ka PVN atskaitīšanas mehānisma mērķis ir saglabāt nodokļu neitralitātes principu. Tomēr uz šo principu nevarot atsaukties persona, kas apzināti piedalījies krāpšanā nodokļu jomā. Šādos gadījumos nodokļu iestādei jāatsaka tiesības uz pieprasīto atskaitīšanu. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikuma mērķis neesot iekasēt trūkstošo nodokli, bet gan aizsargāt Padomes

Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu mērķi un jēgu. Nodokļu iestāde esot tiesīga atteikt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības visiem komercdarījumu shēmā iesaistītajiem dalībniekiem, ja tie zināja vai varēja zināt un tiem bija jāzina, ka šajā shēmā ir notikusi krāpšana nodokļu jomā. Nodokļu iestādes pilnvaras neaprobežojas tikai ar trūkstošā nodokļa iekasēšanu. Turklāt piedalīšanās krāpšanā nodokļu jomā netiekot novērsta ar trūkstošā nodokļa papildu samaksu. Sabiedrības *FAU* papildu pienākums maksāt nodokli ir jānošķir no tās solidarās atbildības, kura garantē, ka šīs sabiedrības piegādātājs samaksās nodokli. Solidarās atbildības būtība ir nodrošināt, ka cits subjekts izpildīs pienākumu maksāt nodokli. Solidarās atbildības rezultātā tiek apmierināts valsts budžeta prasījums tā parādnieka (solidāri atbildīgā subjekta piegādātāja) vietā, kurš nav samaksājis nodokli. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikuma mērķis ir novērst nodokļa maksātāja, kurš piedalās krāpšanā nodokļu jomā, nepamatotu iedzīvošanos. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikums nav īpašs institūts attiecībā pret solidarā atbildību. Tādējādi nekas netraucējot abus institūtus, proti, atteikumu atskaitīt priekšnodokli par saņemtu pakalpojumu, uz kuru attiecas krāpšana nodokļu jomā, un solidarā atbildību par piegādātāja pienākumu samaksāt nodokli par vienu un to pašu ar nodokli apliekamu pakalpojumu piemērot vienlaikus vienam un tam pašam nodokļa maksātājam. Abu institūtu piemērošana ir balstīta uz līdzīgiem pieņēmumiem (krāpnieciska rīcība tirdzniecības ķēdē un nodokļa maksātāja labticības trūkums attiecībā uz viņa darījumu likumību). Tādēļ to vienlaicīga piemērošana esot loģiskas sekas. Būtu paradoksāli, ja solidarā atbildība attiektos tikai uz tiem subjektiem, kuri pieprasa priekšnodokļa atskaitīšanu labticīgi attiecībā uz savu darījumu likumību.

- 8 Atbildot uz kasācijas sūdzību, prasītāja apgalvoja, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikums un solidarā atbildība ir jāsaprot kā alternatīvas procedūras. To vienlaicīga piemērošana pārkāpj nodokļu neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes pret nodokļa maksātājiem principu. Pamatojoties uz atbildētājas lēmumiem, par kuriem iesniegta sūdzība, *FAU* ir pienākums trīs reizes samaksāt PVN par vienu un to pašu darījumu: vispirms tā samaksāja nodokli savam piegādātājam, pēc tam “samaksāja” nodokli saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu, un tagad tai ir jāmaksā nodoklis trešo reizi saskaņā ar solidarā atbildību par sava piegādātāja pienākumu maksāt nodokli. Gan priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikuma, gan solidarās atbildības mērķis esot aizsargāt valsts budžetu. Tāpēc pietiekot piemērot tikai vienu no šiem institūtiem. Nodokļu iestādes procedūras mērķis nedrīkstot būt pēc iespējas vairāk aplikt darījumu ar nodokli, bet gan censties panākt situāciju, kāda no valsts budžeta viedokļa būtu radusies, ja nodokļa maksātāji būtu rīkojušies likumīgi. Ja nodokļa maksātāji būtu rīkojušies likumīgi, nodoklis valsts budžetā tiktu samaksāts tikai vienu reizi. Neesot pamata tam, lai valsts budžets iedzīvotos, divkārti uzlikt nodokli. Samērīguma princips ir Savienības tiesību principu neatņemama sastāvdaļa. Apgabaltiesa to piemēroja, jo šis princips ir pārāks pār likuma noteikumu burtisko formulējumu.

## II. Atbilstošās Savienības un valsts tiesības

- 9 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112/EK”) 205. pantā ir noteikts:

*Šīs direktīvas 193. līdz 200. pantā un 202., 203. un 204. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona.*

- 10 Valsts tiesību aktos vispārējais regulējums par solidāro atbildību par nodokļu saistībām ir ietverts *zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Likums Nr. 280/2009 par nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) 171. un 172. pantā. Nodokļu kodeksa 171. pantā ir noteikts:

*171. pants*

*(1) Pienākums samaksāt parādu ir arī solidāri atbildīgajam subjektam, ja likums tam uzliek solidāro atbildību un ja nodokļu iestāde aicinājumā norāda aprēķināto nodokli, par kuru šis subjekts ir atbildīgs, un vienlaikus aicina to samaksāt parādu noteiktā termiņā; lēmuma par nodokļa aprēķināšanu kopiju pievieno paziņojuma pielikumā.*

*(3) Solidāri atbildīgo subjektu var aicināt veikt samaksu, ja nodokļa maksātājs nav samaksājis parādu, lai gan ir nesekmīgi aicināts tos samaksāt, un parādi nav dzēsti pat, veicot piedziņu pret nodokļa maksātāju, ja vien nav skaidrs, ka piedziņa būtu acīmredzami neefektīva; solidāri atbildīgo subjektu var aicināt veikt samaksu arī pēc tam, kad pret nodokļa maksātāju ir uzsākts maksātnespējas process.*

- 11 Nodokļa maksātāja solidārā atbildība par PVN ir noteikta *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “PVN likums”) 109. pantā:

*109. pants*

*Snieguma, kas rada nodokļu saistības, saņēmēja solidārā atbildība*

*(1) Maksātājs, kas no cita maksātāja saņem ar nodokli apliekamu sniegumu, kas izpildīts valstī, vai veic samaksu par šādu sniegumu (turpmāk tekstā – “ar nodokli apliekama snieguma saņēmējs”), ir solidāri atbildīgs par nesamaksāto nodokli par šo sniegumu, ja izpildes brīdī viņš zināja vai viņam bija jāzina, ka:*

- a) nodokli apliecinošā dokumentā norādītais nodoklis apzināti netiks samaksāts,*
- b) maksātājs, kas izpilda šo ar nodokli apliekamo sniegumu vai saņem samaksu par šo sniegumu (turpmāk tekstā – “ar nodokli*



*apliekama snieguma izpildītājs”), apzināti ir nonācis vai nonāks tādā situācijā, kas neļauj viņam samaksāt nodokli, vai*

- c) nodoklis ir norādīts nepietiekamā apmērā vai tiek ļaunprātīgi izmantota nodokļu priekšrocība.*

**(2) Ar nodokli apliekama snieguma saņēmējs ir solidāri atbildīgs par nesamaksāto nodokli par šo sniegumu arī tad, ja samaksa par to:**

- a) bez ekonomiska pamatojuma skaidri atšķiras no parastās cenas,*
- b) pilnīgi vai daļēji tiek veikta ar bezskaidras naudas pārskaitījumu uz kontu, kura turētājs ir maksājumu pakalpojumu sniedzējs ārpus Čehijas Republikas, vai***
- c) pilnībā vai daļēji tiek veikta ar bezskaidras naudas pārskaitījumu uz kontu, kas nav nodokļa maksātāja, kurš izpilda ar nodokli apliekamu sniegumu, konts, kuru nodokļu iestāde publicē tā, lai tam varētu piekļūt attālināti.*

- 12 Izskatāmajā lietā nodokļu iestāde piemēroja solidāro atbildību saskaņā ar PVN likuma 109. panta 2. punkta b) apakšpunktu. NSS šīs tiesību normas interpretāciju aplūkoja 2018. gada 15. februāra spriedumā lietā Nr. 5 Afs 78/2017-33, *KOVÁŘ plus*, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33. NSS uzsvēra pienākumu interpretēt citēto noteikumu atbilstoši Savienības tiesībām, t. i., saskaņā ar prasībām, ko Tiesa ir formulējusi attiecībā uz solidārās atbildības piemērošanas nosacījumiem saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 205. pantu. Tādējādi, lai saskaņā ar iepriekš minēto tiesību normu varētu saukt pie solidārās atbildības, papildus pašai maksājuma veikšanai uz kontu, ko uztur maksājumu pakalpojumu sniedzējs ārpus valsts teritorijas, ir nepieciešams, lai pastāvētu citi apstākļi, no kuriem ir skaidrs, ka nodokļa maksātājs, kas veicis maksājumu uz kontu ārpus valsts teritorijas, zināja vai varēja zināt, ka šādi novirzīta maksājuma mērķis ir tieši izvairīties no nodokļa samaksas.
- 13 Atbildētāja savos otrajos pēc kārtas lēmumos jau bija apsvērusi, vai pastāv citi apstākļi, no kuriem varētu secināt, ka *FAU* zināja vai varēja zināt un tai bija jāzina, ka tās piegādātāja, proti, *VERAMI*, nesamaksās PVN, kura summas bija norādītas rēķinos.
- 14 Valsts nodokļu tiesībās piemērojamais solidārās atbildības mehānisms ir balstīts uz šī institūta vispārējo privāttiesisko pamatu. Šajā ziņā no NSS judikatūras izriet, ka solidārā atbildība ir nodrošinājuma institūts un papildina galvenās saistības. Tam ir papildu raksturs pēc savas būtības, tāpēc tā pastāvēšana ir saistīta ar nodrošināto galveno saistību, kā arī tam ir tai līdzīgs liktenis. Solidārās atbildības apjoms izriet no galvenās saistības. Solidārā atbildība izbeidzas līdz ar galvenās saistības izpildi, ja vien likumā nav noteikts citādi. Vēl viena solidārās atbildības iezīme ir tās subsidiaritāte, kas izpaužas tādējādi, ka subjektu var saukt pie solidārās atbildības tikai tad, ja parādnieks nav izpildījis savu galveno saistību (vai

tās daļu), kuru nodrošina solidārā atbildība (skat., piemēram, iepriekš minēto *NSS* spriedumu lietā *KOVÁŘ plus*). Ja solidāri atbildīgais subjekts faktiski ir izpildījis savu galveno saistību parādnieka vietā, tam ir regresa prasījums (subrogācija) pret parādnieku. Tādējādi solidāri atbildīgais subjekts iegūst prasījuma tiesības pret parādnieku un var prasīt, lai parādnieks atmaksā viņam to, ko viņš parādnieka vietā ir samaksājis kreditoram, lai izpildītu galveno saistību. Šo privāttiesisko prasījumu solidāri atbildīgais subjekts iegūst arī saistībā ar likumā noteikto solidāro atbildību par nesamaksātiem nodokļiem (*velký senát Nejvyšší soud České republiky* (Čehijas Republikas Augstākās tiesas Lielā palāta) 2010. gada 8. septembra spriedums, lieta Nr. 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, kas attiecas uz civiltiesībām, kuras bija spēkā līdz 2013. gada 31. decembrim, un saskaņā ar tiesisko regulējumu, kas ir spēkā no 2014. gada 1. janvāra, skat. *zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník* (Likums Nr. 89/2012 par civilkodeksu) 1937. un 1938. pants).

- 15 Tomēr, ņemot vērā nosacījumus, uz kuriem pamatojoties nodokļu tiesībās var piemērot solidāro atbildību (skat. iepriekš minēto Nodokļu kodeksa 171. panta 3. punktu), solidāri atbildīgā subjekta regresa prasījumu var uzskatīt par grūti īstenojamu. Tas ir tāpēc, ka nodokļu iestāde var aicināt solidāri atbildīgo subjektu samaksāt parādu tikai tad, ja tā nav varējusi piedzīt (t. i., veikt piespiedu izpildi) parādu no parādnieka. Piespiedu parāda piedziņa nav nepieciešama tikai tad, ja tā būtu acīmredzami neefektīva vai ja parādnieks ir maksātnespējīgs. Šajā lietā dienā, kad tika iesniegts solidārās atbildības aicinājums, pret *VERAMI* tika uzsākts likvidācijas process. Likvidācijas procesu apmierinājumu līmenis Čehijas Republikā kopumā ir ļoti zems. Līdz ar to nevar pieņemt, ka, ja šajos apstākļos solidāri atbildīgais subjekts (šajā gadījumā *FAU*) būtu samaksājis sabiedrības *VERAMI* parādu nodokļu iestādei, tas būtu varējis sekmīgi īstenot savu regresa prasījumu pret šo sabiedrību. Tāpēc ir jāpieņem, ka solidāri atbildīgais subjekts principā faktiski neatgūs no galvenā parādnieka (sava piegādātāja) to, ko tas ir samaksājis nodokļu iestādei, lai nomaksātu galvenā parādnieka nodokļu parādu.

### III. Prejudiciālā jautājuma analīze

- 16 *NSS* ieskatā ir vērts pieminēt, ka uzdotsais jautājums ir saistīts ar diviem pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas aspektiem. Pirmkārt, runa ir par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu un, otrkārt, par piegādātāja solidāro atbildību par nodokļa samaksu par saņemtajiem ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem.

#### Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikums

- 17 Pirmais aspekts ir nodokļu saistību noteikšana sabiedrībai *FAU*, kas izpaužas kā tiesību atskaitīt priekšnodokli par pakalpojumiem, kas saņemti no *VERAMI*, izmantošana. Valsts nodokļu tiesību līmenī runa ir par izmeklēšanas procedūru atbilstīgi Nodokļu kodeksam. Šīs procedūras rezultātā *FAU* tika aprēķināts papildu nodoklis par katru attiecīgo taksācijas periodu. *FAU* tika atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK

168. pantu, jo veiktie darījumi, par kuriem tā pieprasīja atskaitīšanu, bija daļa no tirdzniecības shēmas, kurā tika veikta krāpšana nodokļu jomā. Šis aspekts šajā lietā netiek pārbaudīts tiesā. Tomēr to nevar neņemt vērā, jo tas papildina prejudiciālā jautājuma kontekstu.

- 18 *FAU* un tās piegādātājam *VERAMI* tika noteiktas papildu nodokļu saistības, uzliekot tām pienākumu samaksāt nodokli par darījumiem, kas apliekami ar nodokli (maksājamo nodokli), bet liedzot tām priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tas bija saistīts ar to, ka gan ar nodokli apliekamā pakalpojuma iegāde, ko veica *VERAMI*, gan tā paša ar nodokli apliekamā pakalpojuma iegāde, ko veica *FAU*, bija daļa no vienas un tās pašas tirdzniecības shēmas, kurā iepriekšējos posmos bija radušies nodokļu zaudējumi krāpšanas dēļ. Nodokļu iestāde konstatēja, ka gan *VERAMI*, gan *FAU* zināja vai varēja zināt un tām bija jāzina, ka to saņemtie ar nodokli apliekamie pakalpojumi ir saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā. Turklāt tās neveica preventīvus pasākumus, lai izvairītos no piedalīšanās krāpšanā.
- 19 2022. gada 24. novembra spriedumā *Finanzamt M*, C-596/21, EU:C:2022:921, Tiesa norādīja, ka nezināšana par krāpšanu nodokļu jomā ir priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību materiāltiesisks nosacījums. Nodokļa maksātājam, kas neatbilst šim nosacījumam, ir jāaizliedz tiesības uz atskaitīšanu pilnā apmērā. Nodokļu iestāžu un tiesu pienākuma atteikt atskaitīšanas tiesības mērķis ir jo īpaši likt nodokļa maksātājiem ievērot rūpību. Pienākums ievērot pienācīgu rūpību ir saprotams kā prasība pārliecināties katrā komercdarījumā, ka to sniegums neizraisa iesaistīšanos krāpšanā nodokļu jomā. Tomēr šādu mērķi nevarētu efektīvi sasniegt, ja tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu atteikums tiktu ierobežots proporcionāli tikai tai summu daļai, kas samaksāta kā maksājamais PVN, kas atbilst ar krāpšanu saistītai summai. Šādi rīkojoties, nodokļu maksātāji tiktu vienīgi mudināti veikt atbilstošus pasākumus, lai ierobežotu iespējamās krāpšanas sekas, bet ne obligāti tos, kas ļauj pārliecināties, ka viņu veiktie darījumi neizraisa dalību krāpšanā nodokļu jomā un to nesekmē. Ar to apstākli vien, ka nodokļa maksātājs ir iegādājies preces vai pakalpojumus, lai arī tas zināja vai tam bija jāzina, ka, iegūstot šīs preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas ir saistīts ar krāpšanu agrākā posmā, pietiek, lai varētu uzskatīt, ka nodokļa maksātājs ir piedalījies šajā krāpšanā. Tas ir pietiekams iemesls, lai liegtu tam īstenot tiesības uz atskaitīšanu, pat nenosakot, vai pastāvēja nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks.
- 20 No Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa maksātājs, kurš ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, nevar atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu PVN atskaitīšanas nolūkā (spriedums, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 *NSS* no šīs jaunākās Tiesas judikatūras secina, ka atskaitīšanas tiesību atteikuma mērķis, pamatojoties uz to, ka tirdzniecības shēmā ir notikusi krāpšana nodokļu jomā, nav kompensēt valsts budžetā trūkstošo nodokli, bet gan aizsargāt PVN sistēmu pret krāpšanu. Šis pasākums galvenokārt ir paredzēts tam, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā, un no tā izriet, ka tam ir zināms preventīvs raksturs.



Novēršana nebūtu efektīva, ja trūkstošo nodokli varētu papildus uzlikt tikai vienam tādas shēmas posmam, kurā notikusi krāpšana. Tādēļ ir jāpieņem, ka nevienai no personām, kas apzināti piedalījušies krāpšanā nodokļu jomā, nav tiesību uz jebkādu atskaitīšanu. Ja nodokļu iestādei būtu jāierobežo priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikums, vadoties tikai no trūkstošā nodokļa iekasēšanas mērķa, tā rīkotos diskriminējoši gan attiecībā pret subjektu, kuram tā aprēķina papildu nodokli (šis subjekts tiktu saukts pie atbildības par piedalīšanos krāpšanā, tajā pašā laikā neskarot pārējos shēmas dalībniekus, kuri, iespējams, arī zināja par krāpšanu), gan attiecībā pret godīgiem subjektiem, kuriem ar šādu rīcību tiktu nodarīts nepamatots kaitējums salīdzinājumā ar negodīgiem subjektiem. No tā izriet, ka nodokļu iestāde var liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības visiem ķēdes posmiem, kuros notikusi krāpšana (skat. NSS spriedumus: 2023. gada 19. janvāris, lietas Nr. 1 Afs 101/2021-42, *Trimet Prag*, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42; 2023. gada 26. janvāris, lietas Nr. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52; 2023. gada 29. marts, lietas Nr. 2 Afs 298/2021-69, *LAKUM – AP*, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; 2023. gada 27. aprīlis, lietas Nr. 7 Afs 160/2021-89, *TRIODON*, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89; 2023. gada 25. oktobris, lietas Nr. 1 Afs 1/2023-71, *FEPO – Europallets*, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71; vai 2021. gada 7. septembris, lietas Nr. 6 Afs 158/2019-63, *ANAFRA*, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).

- 22 Ņemot vērā iepriekš minētos secinājumus, kas izriet no Tiesas judikatūras un NSS judikatūras, kura uz to atsaucas, ir skaidrs, ka šajā gadījumā ir noticis pieļaujams nodokļu neitralitātes pārkāpums, jo priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tika liegtas ne tikai *FAU*, bet arī tās piegādātājam *VERAMI*. Tas notika tieši tādēļ, ka šīs sabiedrības piedalījās krāpšanā nodokļu jomā. Tādējādi šis sarežģīto attiecību aspekts ir pietiekami atrisināts Tiesas judikatūrā, un šajā sakarā nav nepieciešams iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Turklāt tas pat nebūtu iespējams, jo šis aspekts, kas attiecas uz nodokļu procedūras izmeklēšanas posmu, šajā lietā netiek pārbaudīts tiesā.

Solidārā atbildība par nodokli, ko nav samaksājusi ar nodokli apliekama pakalpojuma sniedzējs

- 23 No Direktīvas 2006/112/EK 205. panta izriet, ka tajā dalībvalstīm ir atstāta iespēja noteikt solidāru atbildību par nodokļa samaksu, neparedzot šīs atbildības nosacījumus. Par šiem nosacījumiem Tiesa zināmā mērā ir spriedusi, un sākotnēji tas bija saistīts ar saturiski līdzīgo 21. panta 3. punktu Padomes Sestajā direktīvā (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (77/388/EEK).
- 24 Būtiska nozīme ir 2006. gada 11. maija spriedumam *Federation of Technological Industries u.c.*, C-384/04, EU:C:2006:309. Tajā Tiesa uzsvēra, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Savienības direktīvas, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp it īpaši tiesiskās

drošības un samērīguma principi. Attiecībā uz samērīguma principu, pat ja dalībvalstu, pamatojoties uz Direktīvas 77/388/EEK 21. panta 3. punktu, veiktie pasākumi ir vērsti uz to, lai pēc iespējas efektīvāk aizsargātu valsts budžetu, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai. Direktīvas 77/388/EEK 21. panta 3. punkts ļauj dalībvalstij uzskatīt personu par solidāri atbildīgu par nodokļa samaksu, ja brīdī, kad tai ir veikts darījums, minētā persona zināja vai tai bija jāzina, ka nodoklis, kas jāmaksā par šo darījumu vai par visiem iepriekšējiem vai vēlākiem darījumiem, palika nenomaksāts. Valsts šajā ziņā var balstīties uz prezumpcijām, taču konkrētajai personai nedrīkst būt praktiski neiespējami vai ļoti grūti tās atspēkot. Prezumpciju izmantošana *de facto* var radīt sistēmu, kurā atbildība iestājas bez vainas, pārsniedzot to, kas ir nepieciešams valsts budžeta aizsardzībai. Personām, kas dara visu, ko no tām saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurā ietilpst PVN krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot būt solidāri atbildīgiem par nodokļa samaksu, kas jāmaksā citam nodokļu maksātājam.

- 25 Šos secinājums Tiesa arī apstiprināja 2011. gada 21. decembra spriedumā *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 2021. gada 20. maija spriedumā “*ALTY*” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397, Tiesa sniedza Direktīvas 2006/112/EK 205. panta interpretāciju. Tiesa norādīja, ka šajā tiesību normā nav precizētas ne, kuras personas dalībvalstis var noteikt kā solidāras parādnieces, ne situācijas, kurās to var noteikt. Tādējādi dalībvalstu ziņā ir paredzēt nosacījumus un kārtību solidārās atbildības īstenošanai. Ņemot vērā tiesiskās drošības un samērīguma principus, kas interpretēti tāpat kā iepriekš minētajos spriedumos, dalībvalstis var noteikt citu solidāru parādnieku, nevis personu, kurai jāsamaksā nodoklis, lai nodrošinātu nodokļa efektīvu iekasēšanu. Šī noteikšana ir jāpamato ar faktiskām un/vai tiesiskām attiecībām, kuras pastāv starp diviem solidāriem parādniekiem. Dalībvalstīm ir jāprecizē īpašie apstākļi, kādos tāda persona kā ar nodokli apliekamā darījuma saņēmējs ir jāuzskata par solidāri atbildīgu par līgumpartnera maksājamā nodokļa samaksu, lai arī to jau ir samaksājusi, maksādama darījuma cenu. Tiesa tālāk atkārtoja iepriekš minētajā spriedumā *Federation of Technological Industries* u. c. izdarītos secinājumus. Tā piebilda, ka ļaunprātīgas izmantošanas PVN jomā gadījumā nodokļu iestādei ir jābūt iespējai efektivitātes nolūkā atgūt maksājamo nodokli un visus ar to saistītos elementus no katra līgumpartnera, kas ir piedalījies šajā ļaunprātīgajā izmantošanā.
- 27 Tādējādi no Tiesas judikatūras izriet, ka tieši dalībvalstīm ir jānosaka nosacījumi, lai tās varētu saukt pie solidārās atbildības par nodokļu nomaksu. Tomēr tām ir jāievēro tiesiskās drošības un samērīguma principi. Nav pieļaujama objektīvās atbildības sistēmas piemērošana, saskaņā ar kuru nebūtu iespējams tikt atbrīvotam no atbildības, ja pastāv godprātība, kura izriet no visu to pasākumu piemērošanas, kurus var likumīgi pieprasīt, lai persona izvairītos no piedalīšanās krāpšanā.

- 28 NSS apzinās, ka Tiesai ir jāsniedz Direktīvas 2006/112/EK 205. panta interpretācija arī lietā C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*. No publiski pieejamās informācijas par šo lietu, it īpaši no prejudiciālo jautājumu satura, neizriet, ka Tiesai būtu jālemj par jautājumu, kas būtu būtisks šīs lietas izlemšanai NSS.
- 29 Tiesa vēl nav izskatījusi jautājumu par to, vai ar samērīguma principu ir saderīga solidarā atbildība par piegādātāja nesamaksāto nodokli, vienlaikus liedzot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saistībā ar piedalīšanos krāpšanā nodokļu jomā attiecībā uz tiem pašiem komercdarījumiem, kuri turklāt notiek situācijā, kad nodokļa maksātājs, kuram vienlaicīgi tika piemēroti abi pasākumi, zināja vai vismaz varēja zināt un viņam bija jāzina, ka, saņemot ar nodokli apliekamus pakalpojumus, viņš piedalās krāpšanā nodokļu jomā un ka viņa piegādātājs nemaksās nodokļus par tiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs saņēma no šī piegādātāja. Tādēļ šo jautājumu nevar uzskatīt ne par *acte éclairée*, ne arī par *acte clair* tā neskaidrības dēļ.
- 30 Šajā kontekstā NSS norāda, ka vienlaicīga priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšana un piegādātāja solidarās atbildības par nodokļa samaksu piemērošana nav skaidri reglamentēta valsts tiesību aktos. Tas izriet no nodokļu iestādes administratīvās prakses, kuras likumību NSS vēl nav pārbaudījusi. Ņemot vērā valsts tiesību aktu sistēmisko interpretāciju, šķiet, ka šo instrumentu vienlaicīga piemērošana nav izslēgta. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšana ir instruments, ko izmanto nodokļu aprēķināšanā nodokļu procedūras izmeklēšanas posmā. Turklāt konkrētajā gadījumā tas attiecas uz pašas FAU nodokļu saistībām. Savukārt solidarā atbildība par piegādātāja nesamaksāto nodokli ir instruments, ko piemēro nodokļu nomaksas posmā, kurš seko nodokļu procedūras izmeklēšanas posmam (skat. NSS spriedumus: 2018. gada 18. decembris, lieta Nr. 7 Afs 8/2018-56, *ARMOSTAV MÍSTEK*, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56; un 2022. gada 24. janvāris, lieta Nr. 10 Afs 57/2021-65, *EKO Logistics*, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). Solidarā atbildība attiecas nevis uz pašas FAU nodokļu saistībām, bet gan uz nodokli, kas jāmaksā par saņemtajiem pakalpojumiem, kas rada pienākumu maksāt nodokli, kura apmēru VERAMI (t. i., FAU piegādātāja) norādīja rēķinā un kuru VERAMI bija jāiemaksā valsts budžetā. Tādējādi, kaut arī gan solidarā atbildība, gan priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšana attiecas uz vienu un to pašu komercdarījumu (ar nodokli apliekamu pakalpojumu), tie attiecas uz dažādu nodokļa maksātāju pienākumiem maksāt nodokli. Solidarā atbildība attiecas uz VERAMI pienākumu maksāt nodokli (maksājamo nodokli), savukārt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšana attiecas uz FAU pienākumu maksāt nodokli (priekšnodokli).
- 31 Vienīgais jautājums, kas rada šaubas par abu pasākumu vienlaicīgas piemērošanas pieļaujamību attiecībā pret FAU, ir solidarās atbildības saderība ar samērīguma principu situācijā, kad FAU ar galīgu lēmumu jau ir atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par tiem pašiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem. Direktīvas 2006/112/EK 205. panta kontekstā samērīguma princips tiek interpretēts tādējādi, ka pasākumi, ar kuriem dalībvalsts cenšas nodrošināt pēc iespējas efektīvāku valsts budžeta maksājumu aizsardzību, nedrīkst pārsniegt to,

kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai. Izskatāmajā lietā ir būtiski atbildēt uz jautājumu, vai *FAU* priekšnodokļa atskaitīšanas atteikums saistībā ar to, ka veiktais ar nodokli apliekamais darījums ir daļa no shēmas, kurā notikusi krāpšana nodokļu jomā, ir pietiekams pasākums, lai nodrošinātu maksājumu valsts budžetā aizsardzību, kā arī pietiekams instruments krāpšanas nodokļu jomā apkarošanai. Ja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikums sabiedrībai *FAU* nebūtu pietiekams, lai aizsargātu minētās sabiedrības intereses un tādēļ lai sasniegtu minētos pamatotos mērķus, būtu jāizmanto visi līdzekļi, lai piedzītu sabiedrības *VERAMI* nesamaksāto nodokli, būtu jāizvērtē, vai (ņemot vērā šīs lietas apstākļus) solidarās atbildības noteikšana *FAU* ir saderīga ar samērīguma principu.

- 32 *NSS* neuzskata, ka *FAU* varētu atsaukties uz noteikumu, kurš izriet no Tiesas judikatūras, – ka riska sadalei starp piegādātāju un nodokļu administrāciju trešās personas īstenotas krāpšanas dēļ ir jābūt saderīgai ar samērīguma principu (spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105). *FAU* vismaz varēja zināt un tai bija jāzina, ka tā piedalīsies krāpšanā nodokļu jomā, saņemot no *VERAMI* ar nodokli apliekamu pakalpojumu.
- 33 Divi iepriekš jau minētie faktiskie apstākļi varētu būt būtiski, lai Tiesa izvērtētu iesniegto jautājumu, tomēr ir vērts tos vēlreiz skaidri minēt. Pirmkārt, lai gan nodokļu iestāde atteica *FAU* priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par pakalpojumiem, kas saņemti no *VERAMI*, tas tika izdarīts tikai pēc tam, kad papildu nodokļa aprēķināšanas procedūrā tika veikta nodokļu pārbaude. Tā rezultātā *FAU* tika aprēķināts papildu nodoklis, ko tā tomēr nesamaksāja maksātspējas dēļ. Tādējādi *FAU* pret valsts budžetu nav izpildījusi savas saistības, kuras ir tieši saistītas ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu. Atbildētāja to norāda savā kasācijas sūdzībā. Tomēr ir jāprecizē, ka šādi radušos *FAU* nodokļu parādu tagad principā var piedzīt no šīs sabiedrības. Jāpiebilst, ka šajā gadījumā tas ir iespējams tikai saskaņā ar maksātspējas procesam piemērojamiem noteikumiem.
- 34 Otrkārt, ja solidarās atbildības dēļ *FAU* būtu samaksājusi sava piegādātāja nodokļu saistības, maz ticams, ka – ņemot vērā valsts tiesisko regulējumu par solidarās atbildības par nodokļu parādiem subsidiaritāti –, tā pēc tam būtu varējusi sekmīgi atgūt nodokļu atmaksu no sava piegādātāja (sīkāk skat. iepriekš).

[..] [prejudiciālā jautājuma atkārtojums]

[..] [norādes par tiesvedību valsts tiesā]

[..]