

Lieta C-270/24

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2024. gada 17. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2024. gada 3. aprīlis

Prasītāja:

Granulines Invest Kft.

Atbildētāja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Pamatlietas priekšmets

Strīds starp *Granulines Invest Kft* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija) par tiesībām atskaitīt samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas norādīts rēķinā par iekārtu iegādi.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. panta, 168. panta a) punkta, 178. panta a) punkta un 226. panta interpretācija saistībā ar nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principiem un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu.

Juridiskais pamats: LESD 267. pants.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu un 226. pantu, kā arī tiesībām uz taisnīgu tiesu, kas ir atzītas kā vispārējs tiesību princips Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantā, saistībā ar nodokļu neitralitātes, samērīguma, efektivitātes un tiesiskās noteiktības principiem ir saderīga nodokļu iestādes prakse, kas izpaužas kā atteikums nodokļa maksātājam atgūt PVN, pamatojoties uz to, ka, lai gan preču piegāde faktiski ir notikusi un eksistē rēķins un citi apliecinājoši grāmatvedības dokumenti, rēķins ir fiktīvs, jo tajā reģistrētie saimnieciskie darījumi faktiski nav notikuši un līdz ar to šie darījumi nav noslēgti starp šajā rēķinā minētajām pusēm, jo

- a) nodokļu maksātājs bija tas, kurš veica sarunas ar ražotājiem par visiem jautājumiem, un tikai pēc tam, kad viņš atteicās no darījuma, valsts teritorijā reģistrētais rēķina izsniedzējs iejaucās, lai izpildītu kredīta prasības,
- b) ražotājs iekārtas piegādāja tieši uz nodokļa maksātāja telpām,
- c) rēķinā norādītais izpildes datums ir nepareizs,
- d) rēķinā norādītā cena ir pārāk augsta,
- e) rēķina izrakstītājs tikai daļēji un novēloti ir izpildījis savu pienākumu veikt [PVN] samaksu?

2. Vai PVN direktīvas 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts nodokļu iestāde var atteikt tiesības uz PVN atmaksu tikai tādēļ, ka nodokļa maksātājam ir rēķins, kas neatbilst šīs direktīvas 226. panta 6. un 7. punktā paredzētajiem nosacījumiem, kaut arī šīs iestādes rīcībā ir visi dokumenti un informācija, kas tai ir nepieciešami, lai, pamatojoties uz tiem, tā varētu pārbaudīt, vai ir izpildīti likumā paredzētie materiālie nosacījumi šo tiesību izmantošanai?

- a) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai prasība nodokļa maksātājam labot rēķinu šādā gadījumā ir priekšnoteikums PVN atmaksāšanai?
- b) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša un ņemot vērā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, vai ir samērīgi nodokļa maksātājam uzlikt naudas sodu 200 % apmērā, kas atbilst naudas soda apmēram, ko drīkst piemērot ienākumu slēpšanas vai apliecinājošu, grāmatvedības dokumentu un ierakstu viltošanas un iznīcināšanas gadījumā?

3. Vai ar iepriekš minētajiem PVN direktīvas noteikumiem, Hartas 47. pantā atzītajām tiesībām uz taisnīgu tiesu, kā arī efektivitātes, samērīguma un nodokļu neitralitātes principiem ir saderīgi tas, ka nodokļu iestāde atsaka nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atmaksu tādēļ, ka, neraugoties uz to, ka rēķinā

norādītais saimnieciskais darījums faktiski ir noticis, un pamatojoties uz to, ka rēķins ir fiktīvs – 1. prejudiciālajā jautājumā minēto iemeslu dēļ, kurus nodokļu iestāde uzskata par objektīviem, – nodokļu iestāde automātiski, neizvērtējot nekādus citus apstākļus, konstatē, ka nodokļa maksātāja rīcība ir pretrunā tiesību likumīgas izmantošanas prasībām un, pamatojoties uz šo rīcību un nepārprotami nepārbaudot informētības elementu, nodokļa maksātājs ir apzināti izvairījies no nodokļa samaksas, izmantojot rēķinā norādītos fiktīvos darījumus?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Eiropas Savienības Pamattiesību harta, 47. pants.

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, 178. panta a) punkts, 219., 220. pants, 226. panta 6. un 7. punkts un 273. pants.

Tiesas spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121).

Tiesas spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446).

Tiesas spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében un Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373).

Tiesas rīkojums, 2013. gada 16. maijs, *Hardimpex* (C-444/12, EU:C:2013:318).

Tiesas rīkojums, 2020. gada 3. septembris, *Crewprint* (C-611/19, EU:C:2020:674).

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

Atbilstošās valsts tiesību normas

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums Nr. XCII par taksācijas vispārīgo kārtību[; turpmāk tekstā – “LTVK”]), 1. panta 7. punkts, 2. panta 1. punkts, 97. panta 4. un 6. punkts un 170. panta 1. punkts.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli[; turpmāk tekstā – “PVN likums”]), 119. panta 1. punkts, 120. panta a) punkts un 127. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

Kúria (Augstākā tiesa, Ungārija) Administratīvo un darba lietu palātas 2016. gada 26. novembra Atzinums 5/2016.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ir tirdzniecības sabiedrība, kas nodarbojas ar atkritumu tirdzniecību. Savas darbības veikšanai tā no Vācijas pasūtīja smalcināmo mašīnu. Lai iegādātos šo mašīnu, tā noslēdza bezprocentu aizdevumu kredītprogrammas ietvaros, atbilstoši kurai bija iespējams finansēt tikai iekšzemē iegādātu tehniku. Prasītāja atteicās no pirkuma, lai pieprasītu kredītu, un veica pirkumu ar tirgotāja starpniecību.
- 2 Tirgotājs prasītājam piegādāja smalcinātāju un separatoru attiecīgi no Vācijas un Slovākijas. Iekārtu iegādes bruto cena bija 14 516 100 HUF (aptuveni 37 000 EUR). Iekārtu iegādei tā saņēma aizdevumu 12 461 100 HUF (aptuveni 31 600 EUR) apmērā, kas daļēji bija nodrošināts ar attiecīgo iekārtu nodrošinājuma tiesībām.
- 3 Pamatojoties uz līgumu, prasītāja no tirgotāja (turpmāk tekstā – “rēķina izrakstītājs”) saņēma rēķinu, kurā kā smalcinātāja un separatora piegādes un izpildes datums tika norādīts 2016. gada 16. novembris. Prasītāja samaksāja rēķina summu divos maksājumos 2016. gada 16. novembrī un 1. decembrī, un 2016. gada novembrī pieprasīja atmaksāt rēķinā iekļauto PVN (kopā 3 086 100 HUF jeb aptuveni 7800 EUR).
- 4 Nodokļu iestāde veica prasītājas un rēķina izrakstītāja pārbaudi, pieprasot informāciju no Vācijas nodokļu iestādes, un pēc tam konstatēja, ka prasītājai nebija tiesību pieprasīt PVN atmaksu, un uzlika tai naudas sodu.
- 5 Nodokļu iestāde konstatēja, ka prasītāja nepamatoti bija iekļāvusi rēķina izrakstītāju izplatīšanas ķēdē, ka rēķinā norādītais izpildes datums bija nepareizs un ka iekārtu cena bija pārāk augsta. Nodokļu iestādes ieskatā šāda rīcība bija tiesību ļaunprātīga izmantošana un līdz ar to izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ar mērķi ļaut prasītājai pieprasīt nodokļa atmaksu un rēķina izrakstītājs tikai daļēji izpildīja savu pienākumu samaksāt PVN.
- 6 Prasītāja tiesā pārsūdzēja lēmumu par naudas soda uzlikšanu. Pirmās instances tiesa (iesniedzējtiesa) grozīja nodokļu iestādes lēmumu un atcēla prasītājai uzlikto naudas sodu.
- 7 Otrajā instancē *Kúria* atcēla pirmās instances tiesas spriedumu un uzdeva tiesai sākt jaunu tiesvedību un pieņemt jaunu lēmumu.
- 8 Atkārtotā tiesvedībā prasītāja atzina, ka rēķinā ir pieļauta kļūda attiecībā uz izpildes datuma norādi, un atkārtoti apstiprināja savus iepriekš izteiktos apgalvojumus. Saistībā ar šo tiesvedību pirmās instances tiesa uzdeva prejudiciālus jautājumus, lūdzot Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 9 Procesā **prasītāja** kritizēja to, ka atbildētāja nav pārbaudījusi faktus, jo tā nav ņēmusi vērā pierādījumus par labu prasītājai un savu vērtējumu ir balstījusi uz nebūtiskiem elementiem. It īpaši atbildētāja nav pierādījusi, ka prasītāja iekārtu pirka tieši no Vācijas pārdevēja.
- 10 Prasītāja nav guvusi nodokļu priekšrocības un nav izvairījusies no nodokļu maksāšanas. Tā bija spiesta iegādāties izvēlēto iekārtu no tirgotāja, jo Ungārijā nebija neviena izplatītāja. Rēķina izrakstītājs pārdeva iekārtas prasītājai par atbilstošu cenu iekšzemes tirgū un deklarēja peļņas nodokli pilnā apmērā.
- 11 Rēķins ir autentisks un, pamatojoties uz nepareizu izpildes datumu, nav iespējams novērtēt, vai pastāv nodokļu parāds. Nodokļu iestādei, pamatojoties uz objektīviem elementiem, ir jāpierāda, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis bija iegūt nodokļu priekšrocības, kas šajā gadījumā tā nav.
- 12 **Atbildētāja** pierādīja – pamatojoties cita starpā uz to, ka rēķinā bija norādīts nepareizs izpildes datums –, ka prasītāja, izmantojot uzņēmumu, izvairījās no nodokļu maksāšanas, jo rēķinā norādītais saimnieciskais darījums starp pusēm faktiski nebija noticis. Rēķinā norādīto fiktīvo saimniecisko darījumu mērķis bija iegūt nelikumīgas priekšrocības, izvairoties no nodokļu tiesisko regulējumu piemērošanas, un rēķina izrakstītājs apzināti un tīši izvairījās no nodokļu maksāšanas, par ko zināja arī prasītāja.
- 13 Uzņēmējdarbībai bija divi mērķi: pirmkārt, lai pieteikuma iesniedzējs varētu iegādāties iekārtas iekšzemes tirgū un saņemt aizdevumu, un, otrkārt, lai varētu pieprasīt nodokļu atmaksu. Turklāt rēķina iesniedzējs tikai daļēji izpildīja savu pienākumu samaksāt nodokli. Līdz ar to prasītāja nevar izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu.

Pirmās un otrās instances tiesu lēmumu kopsavilkums

- 14 **Pirmās instances tiesa**, atsaucoties uz Tiesas 2020. gada 3. septembra rīkojumu *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19), konstatēja, ka nodokļu iestāde atteica prasītājai tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz elementiem, kas paši par sevi nav uzskatāmi par objektīviem un uz kuriem varētu atsaukties, lai liegtu nodokļu maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu. Šajā lietā nav izpildītas faktiskās prasības par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un nav pierādīts nodoms samazināt nodokļu slogu.
- 15 Tāpat atbilstoši Tiesas 2006. gada 21. februāra spriedumam *Halifax u.c.* (C-255/02) prasītājas un rēķina izrakstītāja izveidotā līguma struktūra arī nav nelikumīga un tās mērķis nebija iegūt nodokļu priekšrocības.
- 16 Pirmās instances tiesas ieskatā izpilde notika atbilstoši līgumam, un šī iemesla dēļ rēķinā norādītie izpildes datumi, nepastāvot cēloņsakarībai, nebija atbilstoši, lai

pamatotu izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Rēķinā norādītās cenas nebija pārspīlētas, jo puses brīvi nosaka cenu savu saimniecisko darījumu ietvaros, un, ievērojot to, ir jāizpilda nodokļu saistības.

- 17 **Kúria** uzskatīja, ka pirmās instances sprieduma pamatojums ir kļūdains, jo pirmās instances tiesa nav analizējusi faktus kopumā. **Kúria** ieskatā pienākums izsniegt rēķinu attiecas uz uzņēmējdarbības veikšanu, nevis uz pienākumu maksāt, kas ir preces ieguvēja pienākums. Pirmās instances tiesai vajadzēja skaidrot iemeslu, kāpēc tiesības atskaitīt PVN drīkst izmantot, pirms faktiski ir notikusi izpilde.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka uzdotais jautājums ir atbilstošs un tieši piemērojamo ES tiesību pareiza piemērošana šajā lietā, ņemot vērā valsts judikatūru, nav tik acīmredzama, lai izslēgtu jebkādas pamatotas šaubas.
- 19 Pamatojoties uz Tiesas 2020. gada 3. septembra rīkojumu *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19), ar kuru ir saistīta šī lieta, iesniedzējtiesa pārbaudīja, vai elementi, uz kuriem savā lēmumā ir atsaukusies nodokļu iestāde un kurus ir apstrīdējusi prasītāja, var tikt uzskatīti par objektīviem un līdz ar to atbilstoši, un vai nodokļu iestāde ir pienācīgi izpildījusi tai tiesību normās noteikto pierādīšanas pienākumu.
- 20 Turklāt atbilstoši **Kúria** otrajā instancē pasludinātajam spriedumam iesniedzējtiesai ir jāpārbauda visi faktiskie elementi, kas attiecas uz rēķinā norādīto saimniecisko darījumu. Šādā gadījumā iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda arī fakti, kurus tā, ņemot vērā Tiesas judikatūru, neuzskatīja par būtiskiem.
- 21 Tā kā pat pašos pamatjautājumos starp valsts tiesām pastāv atšķirības, kas neizbēgami noved pie atšķirīgas orientācijas un pieejas, veicot pārskatīšanu tiesā, tas būtiski ietekmē pušu tiesības uz taisnīgu tiesu un efektīvu tiesisko aizsardzību, kā arī Savienības tiesību pārkumu un tiesisko noteiktību.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

- 22 Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai, pieņemot PVN direktīvu, Savienības likumdevējs ir vēlējis, lai nodokļa maksātāja tiesības uz PVN atskaitīšanu tiktu izslēgtas arī tad, ja rēķinā norādītā saimnieciskā darbība ir pierādīta un atzīta, un vai rodas nelikumīga nodokļu priekšrocība, ja PVN un citus nodokļus deklarē uzņēmumi, kas bija iesaistīti agrākā posmā nekā prasītāja, tos nodokļu iestādei samaksājot tikai daļēji vai novēloti, un ka prasītāja savukārt izmantoja savas tiesības uz PVN atmaksāšanu.
- 23 Tādējādi ir jāizvērtē, vai uzskaitītos elementus var uzskatīt par objektīviem faktoriem Tiesas judikatūras izpratnē.

- 24 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai apstākļi, ka ir mainījušās preču piegādes līguma puses vai ka preču piegādes vieta ir noteikta atbilstoši pašreizējai praksei starptautiskajā tirdzniecībā, var būt objektīvs iemesls, lai atteiktu tiesības uz PVN atmaksu.
- 25 Turklāt atbilstoši iesniedzējtiesas uzskatam, pretēji tam, ko apgalvo *Kúria*, tiesības uz PVN atmaksu nav balstītas uz rēķina formālo pareizību, bet gan uz saimniecisko rezultātu, un cenas noteikšana ietilpst pušu līgumsaistību brīvības sfērā. Tomēr *Kúria* šajā sakarā prasa veikt pārbaudi un sniegt pamatojumu, kas pārsniedz iepriekš minēto kritēriju.

Par otro prejudiciālo jautājumu

- 26 Tiesvedības gaitā iesniedzējtiesa secināja, ka darījumi tika veikti atbilstoši līguma noteikumiem un līdz ar to kļūda rēķinā nevar būt par pamatu tam, lai atteiktu tiesības uz PVN atmaksu.
- 27 Tomēr atbilstoši *Kúria* lēmumam ir jāpārbauda, kā tiesības uz PVN atmaksu varēja tikt īstenotas, pamatojoties uz rēķinu pirms faktiskās izpildes, t.i., 2016. gada novembrī.
- 28 Iesniedzējtiesa uzskata par nepieciešamu uzdot jautājumus par formālo kļūdu rēķinā, tās ietekmi uz prasītājas tiesībām uz PVN atmaksu, iespēju to labot un iespējamo sodu, jo *Kúria* ir uzdevusi tai atsākt tiesvedību.

Par trešo prejudiciālo jautājumu

- 29 Ar šo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Savienības tiesību normām un pamatprincipiem atbilst tas, ka nodokļu iestādes procesa ietvaros galvenais pārbaudes priekšmets bija visu starp pusēm izveidoto ķēdes elementu atjaunošana un tas, ka nodokļu iestāde ir novērtējusi tiesību nelikumīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, pamatojoties uz faktiem, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru nevar būt par pamatu, lai atteiktu PVN atskaitīšanu un līdz ar to atteiktu tiesības uz PVN atmaksu.
- 30 Nodokļu iestāde neminēja normu, kuru, pēc tās domām, puses bija paredzējušas apiet. Šajā lietā iesniedzējtiesa uzskata, ka tiesību uz PVN atmaksu izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pat tad, ja rēķina izrakstītājs nemaksā nodokli pilnā apmērā. Līdz ar to ir arī jāpārbauda, vai prasītāja zināja vai tai bija jāzina par šo apstākli.
- 31 Tā kā attiecībā uz jautājumu par otra uzņēmuma iejaukšanās pamatotību nodokļu iestāde nav atsaukusies uz objektīviem apstākļiem, kurus Tiesa uzskatītu par pieņemamiem, iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs iestādes rīcība ir pretrunā Savienības tiesībām, ņemot vērā nodokļu neitralitātes un efektivitātes principus.

- 32 Tādējādi atbildētājas rīcība rada aizdomas, ka tā neatbilst ES tiesībām, jo atbildētāja neņem vērā nodokļa maksātāja informētības kritēriju (t.i., vai nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina par nelikumību), un tādā gadījumā iegādes ES iekšienē atbrīvošana no PVN pati par sevi un automātiski – bez nepieciešamības pierādīt pienācīgu rūpību – nozīmētu nodokļu normu apiešanu. No iepriekš minētā izriet, ka tiek liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tas nozīmē, ka, neanalizējot Tiesas 2006. gada 6. jūlija spriedumā *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446) identificētos subjektīvos elementus (faktiskā informētība vai informētība, kas noteikti būtu iegūta, ja tiktu ievērota pienācīga rūpība), PVN direktīvas 168. un 178. pantā un Tiesas spriedumos atzītās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu zaudē jēgu.