

**Lieta C-341/22****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2022. gada 25. maijs

**Iesniedzējtiesa:**

*Corte suprema di cassazione* (Itālija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2022. gada 19. maijs

**Kasācijas sūdzības iesniedzēja:**

*Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA*

**Pretkasācijas sūdzības iesniedzējs:**

*Agenzia delle Entrate*

**Pamatlietas priekšmets**

Kasācijas sūdzība par paziņojumu par nodokļa piemērošanu, ar kuru *Agenzia delle Entrate* [Ieņēmumu dienests] kvalificēja kasācijas sūdzības iesniedzēju kā aizsegsabiedrību [fiktīvu uzņēmumu jeb čaulas veidojumu] 2008. taksācijas gadam un veica lielāko nesamaksāto tiešo nodokļu piedziņu. Turklāt ar apstrīdēto paziņojumu kasācijas sūdzības iesniedzējai tika liegta iespēja nākamajā taksācijas gadā izmantot savu PVN kredītu 42 108 EUR apmērā, jo trīs turpmāko taksācijas periodu laikā tā nebija veikusi ar PVN apliekamus darījumus par minimālo summu, kura ļautu tai izturēt tā dēvēto darbības pārbaudi [*test di operatività*], kas ir paredzēta Itālijas tiesiskajā regulējumā aizsegsabiedrību jomā.

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

Saskaņā ar LESD 267. pantu iesniedzējtiesa lūdz skaidrojumus par valsts tiesību normu darbības pārbaudes jomā saderību ar Savienības tiesībām, it īpaši par šīs pārbaudes neizturēšanas ietekmi uz kvalifikāciju par nodokļa maksātāju, kā arī uz

tiesībām atskaitīt PVN, arī no tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības aspekta.

### **Prejudiciālie jautājumi**

“1) Vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts var tikt interpretēts tādējādi, ka ar to ir atteikts nodokļa maksātāja statuss un tādējādi priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanas vai atmaksas tiesības subjektam, kas veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus neatbilstošā – pārmērīgi zemā – apmērā attiecībā pret to, kas saskaņā ar likumā noteiktajiem kritērijiem var tikt saprātīgi sagaidīts no tā rīcībā esošajiem aktīviem trīs secīgo gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvo šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai Direktīvas 2006/112 167. pants un vispārēji PVN neitralitātes un PVN atskaitīšanas tiesību ierobežošanas samērīguma principi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā 1994. gada Likuma Nr. 724 30. panta 4. punkts, ar kuru ir atteiktas par pirkumiem priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, tiesības uz tā atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajā taksācijas periodā nodokļa maksātājam, kas trīs secīgo taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus apmērā, kas tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārmērīgi zemu – attiecībā pret to, kas saskaņā ar likumā noteiktajiem kritērijiem var tikt saprātīgi sagaidīts no tā rīcībā esošajiem aktīviem trīs secīgo gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvo šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša, vai Eiropas Savienības tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā 1994. gada Likuma Nr. 724 30. panta 4. punkts, ar kuru ir atteiktas par pirkumiem priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, tiesības uz tā atmaksāšanu vai izmantošanu turpmākajā taksācijas periodā nodokļa maksātājam, kas trīs secīgo taksācijas periodu laikā veic ar PVN apliekamus aktīvos darījumus apmērā, kas tiek uzskatīts par neatbilstošu – pārmērīgi zemu – attiecībā pret to, kas saskaņā ar likumā noteiktajiem kritērijiem var tikt saprātīgi sagaidīts no tā rīcībā esošajiem aktīviem trīs secīgo gadu laikā, un tas nespēj pierādīt objektīvo šķēršļu esamību, lai attaisnotu šādu apstākli?”

### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu; it īpaši: 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts, 9. panta 1. punkts, 167., 168. un 178. pants.

Padomes Sestā direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze; it īpaši: 18. panta 4. punkts un 27. panta 1.–4. punkts.

## Atbilstošā Eiropas Savienības Tiesas judikatūra

Spriedumi, 2021. gada 20. janvāris, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu un Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov*, C-655/19, EU:C:2021:40, 25., 26., 27., 28., 29. un 30. punkts; 2009. gada 6. oktobris, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, EU:C:2009:619, 20. punkts; 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392; 2011. gada 15. septembris, *Slaby u.c.*, C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 36., 37. un 45. punkts; 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, EU:C:1991:268, 13. punkts; 2015. gada 9. jūlijs, *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, 23. punkts; 2019. gada 13. jūnijs, *IO* (PVN – Uzraudzības padomes locekļa darbība), C-420/18, EU:C:2019:490, 29. punkts; 2019. gada 17. oktobris, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17, EU:C:2019:944, 25. punkts; 2021. gada 18. marts, A. (Atskaitīšanas tiesību īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 32. un 33. punkts; 2021. gada 18. oktobris, *Finanzamt N* (*Communication de l'affectation*), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, 31., 32. un 34. punkts; 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts; 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 40. punkts; 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 34. punkts; 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts; 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, 27. punkts; 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. punkts; 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. un 40. punkts; 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834; 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712; 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 37., 38. un 39. punkts; 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 39. un 40. punkts; 2021. gada 9. septembris, *GE Auto Service Leasing GmbH*, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723; 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts; 2021. gada 21. oktobris, *Wilo Salmson France SAS*, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, 80. punkts; 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 48. punkts; 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini), C-371/19, EU:C:2020:936, 83. punkts; 2019. gada 10. jūlijs, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. punkts; 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. punkts un tajā minētā judikatūra un 29. punkts.

## Atbilstošās valsts tiesību normas

*Legge 23 dicembre 1994, n. 724, “Misure di razionalizzazione della finanza pubblica”* (1994. gada 23. decembra Likums Nr.724 Par valsts finanšu racionalizēšanas pasākumiem), it īpaši 30. pants “Aizsegsabiedrības. Aktīvu vērtēšana”:

“4. Sabiedrībām un subjektiem, kas nedarbojas, kredīta pārpalikums, kas izriet no pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām iesniegtās deklarācijas, nav atmaksājams, nav kompensējams [...] vai nododams [...]. Ja trīs secīgo taksācijas periodu laikā sabiedrība vai subjekts, kas nedarbojas, neveic ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus par summu, kas nav mazāka par to, kas iegūta, piemērojot 1. punktā minētās procentu likmes, kredīta pārpalikums nav pārnesams tālāk, lai atskaitītu maksājamo PVN par turpmākajiem taksācijas periodiem.

4.-bis. Ja pastāv objektīvas situācijas, kuru dēļ nav bijis iespējams gūt peļņu, krājumu un ieņēmumu pieaugumu, kā arī ienākumus, kas noteikti saskaņā ar šo pantu, vai kuras nav ļāvušas veikt 4. punktā minētos ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, attiecīgā sabiedrība var pieprasīt nepiemērot atbilstošās tiesību normas cīņas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas jomā [...]”.

### Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *Agenzia delle entrate* [Ieņēmumu dienests] paziņoja sabiedrībai ar ierobežotu atbildību *Vigna Ottieri s.r.l.*, kuru vēlāk pārņēma *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a.*, paziņojumu par nodokļa piemērošanu, ar kuru 2008. taksācijas gadam kvalificēja to kā aizsegsabiedrību, jo šīs sabiedrības grāmatvedībā reģistrēto aktīvo darījumu kopējā summa bija mazāka par peļņas līmeni, zem kura valsts tiesiskajā regulējumā tiek prezumēts, ka sabiedrība nedarbojas.
- 2 Ar šo pašu paziņojumu *Agenzia delle entrate* piedzina nesamaksātos nodokļus un noraidīja PVN kredītu 42 108 EUR apmērā, kuru sabiedrība bija norādījusi nākamajam taksācijas gadam. Šī atteikuma pamatojumam *Agenzia delle entrate* minēja, ka trīs turpmāko taksācijas periodu laikā sabiedrība neesot veikusi ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus par summu, kas ir vienāda vai lielāka par to, kas izriet, piemērojot darbības pārbaudei paredzētos kritērijus.
- 3 Turklāt *Agenzia delle entrate* norādīja, ka minētās pārbaudes vajadzībām sabiedrības veiktās materiālo pamatlīdzekļu un preču zīmes lietošanas tiesību nodošanas nebija būtiskas, jo tās esot uzskatāmas par uzņēmējdarbības daļas nodošanu un kā tādas neiekļaujoties PVN piemērošanas jomā.
- 4 Sabiedrība apstrīdēja minēto paziņojumu par maksājuma uzlikšanu un it īpaši noliedza, ka būtu notikusi uzņēmējdarbības daļas nodošana, apgalvojot, ka nebija pierādījumu tam, ka īpašumtiesību saņēmējs turpināja tiesību nodevēja iepriekš uzsāktu darbību.
- 5 *Commissione tributaria provinciale di Avellino* [Avelīno provinces Nodokļu lietu tiesa] ar 2012. gada 18. aprīļa spriedumu prasības pieteikumu noraidīja.
- 6 Sabiedrība iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale della Campania* [Kampānijas reģiona Nodokļu lietu tiesa], kas ar 2013. gada

15. oktobra spriedumu to noraidīja. Minētā tiesa faktiski uzskatīja, ka, kā norādīja *Agenzia delle entrate*, nododot materiālos pamatlīdzekļus un preču zīmes lietošanas tiesības, sabiedrība ir īstenojusi uzņēmējdarbības daļas nodošanu, tāpēc esot uzskatāms, ka aplūkojamie darījumi neiekļaujas PVN piemērošanas jomā.

- 7 Par minēto spriedumu sabiedrība iesniedza iesniedzējtiesā kasācijas sūdzību.

### **Pamatlietas pušu galvenie argumenti**

- 8 Kasācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka esot pārkāpta Direktīva 77/388/EEK (it īpaši: 18. panta 4. punkts un 27. panta 1.–4. punkts), jo ar pārsūdzēto spriedumu tai tika liegts izmantot deklarēto PVN kredīta pārpalikumu nākamajā taksācijas gadā un šādā veidā esot nepamatoti ierobežotas PVN atskaitīšanas tiesības un pārkāpts nodokļa neitralitātes princips.
- 9 Kasācijas sūdzības iesniedzējas skatījumā, valsts tiesību normai (kā tai kas tiek piemērota šajā gadījumā un kuras mērķis ir novērst krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu saistībā ar aizsegsabiedrībām), kas izraisa šādu ierobežojumu, kas nav paredzēts PVN direktīvā, iepriekš būtu jāsaņem atļauja no ES Padomes, pretējā gadījumā tā esot pretrunā šai direktīvai un nepiemērojama.
- 10 Kasācijas sūdzības iesniedzēja tāpat uzskata, ka valsts tiesai ir pienākums nepiemērot valsts tiesisko regulējumu, jo tas esot pretrunā PVN direktīvai, un piebilst, ka nodokļa atskaitīšanas tiesību atteikums ir pieļaujams tikai tad, ja nodokļu administrācija pierāda materiāltiesisko prasību neesamību vai ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciskā vai ļaunprātīgā veidā.
- 11 *Agenzia delle entrate* uzskata, ka apelācijas instances tiesa ir pareizi piemērojusi valsts tiesisko regulējumu aizsegsabiedrību jomā, jo pastāvēja nosacījumi, kuri izslēdza, ka sabiedrība atrastos periodā, kurā neveica normālo uzņēmējdarbību. Faktiski, tās skatījumā, lai arī sabiedrība esot ražojusi preces un pakalpojumus, kuri ir izmantojami turpmākajā darbībā, tiem pašiem par sevi bija raksturīga un autonoma vērtība, kura ļāva gūt ieņēmumus.
- 12 Turklāt tā vērš uzmanību, ka valsts tiesiskā regulējuma aizsegsabiedrību jomā mērķis ir novērst komercsabiedrību instrumenta ļaunprātīgu izmantošanu un to, ka subjekti, kuri veic uzņēmējdarbību tikai formāli, bet faktiski nedarbojas, gūst nodokļu priekšrocības. Tāpēc PVN atskaitīšanas tiesību izslēgšana esot pamatota ar apstākli, ka aplūkojamajā gadījumā nav subjekta, kas varētu būt kvalificēts kā nodokļa maksātājs Direktīvas 112/2006 9. panta izpratnē.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

- 13 Iesniedzējtiesa norāda, ka 1994. gada Likuma Nr. 724 30. pantā paredzētā regulējuma mērķis ir atturēt no “aizsegsabiedrību” dibināšanas, proti, no komercsabiedrību shēmas izmantošanas, lai sasniegtu likumā neatļautos mērķus,

un šajā ziņā tajā tiek izmantots instruments, kuru veido juridiska prezumpcija par darbības neesamību. Faktiski parasti nav faktiskas uzņēmējdarbības, ja nav minimālas peļņas nepārtrauktības.

- 14 Tātad likumdevējs ir paredzējis minimālo peļņas un ieņēmumu līmeni, kas ir saistīts ar konkrēto aktīvu vērtību, un šī minimāla līmeņa nesasniegšana veido elementu, pēc kura var būt uzskatāms, ka sabiedrība nedarbojas: tātad ir izveidota prezumpcija par minimāliem ienākumiem, kurus nosaka pēc minēto grāmatvedības aktīvu pozīciju vidējiem rentabilitātes koeficientiem. Šī prezumpcija tomēr var tikt atspēkota, ja subjekts pierāda objektīvas situācijas, kas nav ļāvušas sasniegt noteiktu minimālo peļņas apjomu.
- 15 PVN ziņā prezumpcija par darbības neesamību nozīmē, saskaņā ar minēto 1994. gada Likuma Nr. 724 30. panta 4. punktu, ka nodokļa maksātājam ir liegta tiesības lūgt atmaksāt deklarācijā minēto kredīta pārpalikumu vai izmantot šo pārpalikumu kompensācijas formā, vai nodot to trešajām personām, tādējādi tam paliek vienīgi tiesības pārnest to, lai atskaitītu maksājamo PVN par turpmākajiem taksācijas periodiem.
- 16 Tomēr saskaņā ar šo pašu tiesību normu ir liegta arī tiesības pārnest minēto pārpalikumu, lai atskaitītu maksājamo PVN par turpmākajiem taksācijas periodiem, ja trīs secīgo taksācijas periodu laikā sabiedrība, kas nedarbojas, neveic ar PVN apliekamus darījumus par summu, kas nav mazāka par to, kas iegūta, piemērojot darbības pārbaudei paredzētās procentu likmes.
- 17 Šajā pēdējā gadījumā nodokļa maksātājam ir galīgi atteikts izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis par veiktajiem pirkumiem: *Agenzia delle entrate* skatījumā, kasācijas sūdzības iesniedzēja atrodas tieši aprakstītajā situācijā un tātad tā nevarētu pārnest uz turpmāko taksācijas periodu 2008. gadā uzkrāto PVN pārpalikumu.
- 18 Tādos apstākļos iesniedzējtiesa identificē trīs iespējamus aspektus, kuros valsts tiesiskais regulējums var būt nesaderīgs ar Direktīvu 2006/112 un Tiesas judikatūru.
- 19 Pirmais aspekts ir saistīts ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrajā daļā definēto jēdzienu “nodokļa maksātājs” un attiecas uz iespēju interpretēt minēto tiesību normu tādā nozīmē, ka tā ļauj atteikt nodokļa maksātāja statusu un tādējādi tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, ja uzņēmums neiztur valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto darbības pārbaudi, kā arī, lai attaisnotu šo apstākli, nespēj pierādīt tādu objektīvu situāciju esamību, kas nav ļāvušas to izdarīt.
- 20 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka šādas direktīvas tiesību normas interpretācijas sekas Itālijas nodokļu regulējuma sistēmā būtu, ka subjekts, kas trīs secīgo gadu laikā neiztur darbības pārbaudi, tiktu kvalificēts kā subjekts, kas neveic saimniecisku darbību PVN vajadzībām – un tātad tas netiktu uzskatīts par nodokļa maksātāju – vienlaikus saskaņā ar vispārējiem noteikumiem tā ienākumi tiktu

aplikti ar nodokli atbilstoši komercsabiedrībām piemērojamajam režīmam, pamatojoties uz tā formālo juridisko kvalifikāciju.

- 21 Tādā gadījumā kā aplūkojamais, ņemot vērā darbības pārbaudes neizturēšanu, nodokļa maksātāja statuss tātad tiktu atteikts saimnieciskās darbības (prezumētās) neveikšanas dēļ un tātad pamatojoties uz kvantitatīviem datiem, kurus veido nepietiekams ar nodokli apliekamo darījumu apjoms attiecībā pret subjektam pieejamajiem aktīviem.
- 22 Tas nešķiet saderīgi ar Tiesas judikatūras principiem par jēdzienu “nodokļa maksātājs”, kas ir jādefinē saistībā ar jēdzienu “saimnieciska darbība”. Iesniedzējtiesa it īpaši atgādina, ka, lai noteiktu, vai darbība ir saimnieciska darbība, pārdošanas darījumu skaits un apjoms nav izšķirošs kritērijs, lai komersanta privātas darbības, kuras ir ārpus Direktīvas 2006/112 piemērošanas jomas, nošķirtu no darbībām, kas veido saimniecisko darbību.
- 23 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka nodokļu administrācija var atteikt nodokļa maksātāja statusu, ja pierāda, ka attiecīgais subjekts nav labticīgi apliecinājis savu nodomu sākt paredzētās saimnieciskās darbības, ir izlicies, ka tam ir griba veikt noteiktu saimniecisku darbību, taču patiesībā tas ir mēģinājis iegūt savā privātīpašumā preces, par ko var veikt atskaitīšanu.
- 24 Otrkārt, iesniedzējtiesa vērš uzmanību, ka darbības pārbaudes neizturēšana esot svarīga vienīgi kā pamats juridiskajai prezumpcijai par saimnieciskās darbības veikšanas priekšnoteikuma neesamību, bet nav pielīdzināma nodokļa maksātāja statusa neesamības pierādījumam. Faktiski subjekts var pierādīt, ka pastāv no tā gribas neatkarīgas objektīvas situācijas, kuras nav ļāvušas tam veikt ar nodokli apliekamus darījumus tāda apgrozījuma apmērā, kas atbilst subjekta rīcībā esošajiem aktīviem.
- 25 Otrais iespējamās nesaderības aspekts ir saistīts ar Direktīvas 2006/112 167. pantu un vispārējiem PVN neitralitātes un PVN atskaitīšanas tiesību ierobežošanas samērīguma principiem.
- 26 Runājot par nodokļa maksātāju tiesībām no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem, iesniedzējtiesa norāda, ka tās ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips, PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli tiktu piešķirtas gadījumā, ja ir izpildītas dažas materiāltiesiskās prasības (ka ieinteresētā persona ir “nodokļa maksātājs” Direktīvas 2006/112 izpratnē, ka preces vai pakalpojumi, uz kuriem nodokļu maksātājs ir norādījis, lai pamatotu šīs tiesības, ir bijuši jāizmanto iepriekš viņa ar nodokli apliekamajām vajadzībām un ka šīs preces pēc tam ir bijušas jāpiegādā vai pakalpojumi bijuši jāsniedz citam nodokļu maksātājam), un valsts nodokļu administrācija nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru sekas varētu būt šo tiesību samazināšana vai atņemšana.

- 27 Turklāt, ja galīgais lēmums par PVN atskaitījumu piešķiršanu būtu atkarīgs no nodokļa maksātāja veiktās saimnieciskās darbības rezultātiem, attiecībā uz identiskiem kapitālieguldījumiem piemērojamo nodokļu režīmu tiktu radītas nepamatotas atšķirības starp vienāda profila uzņēmumiem, kas veic vienādas darbības.
- 28 Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesa jautā, vai valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais aizliegums atskaitīt par pirkumiem priekšnodoklī samaksāto PVN, saņemot tā atmaksāšanu vai izmantot to turpmākajā taksācijas periodā, ja trīs secīgo taksācijas periodu laikā nav izturēta darbības pārbaude (1994. gada Likuma Nr. 724 30. panta 4. punkta izpratnē), ir saderīgs ar Direktīvas 2006/112 167. pantu un vispārējiem PVN neitralitātes un PVN atskaitīšanas tiesību ierobežošanas samērīguma principiem.
- 29 Iesniedzējtiesa turklāt atgādina, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis, un tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, un tādēļ valsts iestādēm un tiesām atskaitīšanas tiesību izmantošana ir jāatsaka, ja, ievērojot objektīvus apstākļus, ir ticis konstatēts, ka uz šīm tiesībām atsaucas krāpnieciski vai ļaunprātīgi.
- 30 Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir radušās šaubas saistībā ar to, ka komercsabiedrību instrumenta ļaunprātīgas izmantošanas risks, saistībā ar kuru valsts likumdevējs ir ieviesis apstrīdēto tiesību normu, un no tā izrietošā vajadzība novērst to, ka uzņēmums varētu nepamatoti gūt labumu no nodokļu atvieglojumiem, kas saistīti ar izmantoto komercdarbības formu, varētu attaisnot šādu valsts tiesību normu, ņemot vērā PVN atskaitīšanas tiesību pārkāpumu.
- 31 Trešais iespējamās nesaderības aspekts ir saistīts ar 1994. gada Likuma Nr. 724 30. panta 4. punktā paredzētā valsts tiesiskā regulējuma atbilstību Eiropas Savienības tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem: iesniedzējtiesa atgādina, ka šie principi īpaši stingri ir jāievēro tad, ja runa ir par tiesisko regulējumu, kas var radīt finansiāla rakstura pienākumus, lai ieinteresētās personas varētu precīzi noskaidrot, kādi pienākumi viņiem no šī regulējuma izriet; tādējādi nodokļu maksātājiem ir jāzina savu pienākumu apmērs nodokļu jomā pirms darījuma noslēgšanas.
- 32 Arī šajā aspektā iesniedzējtiesa šaubās par valsts tiesību normas saderību ar Eiropas Savienības tiesībām: faktiski nodokļa maksātājs, veicot ar nodokli apliekamu darījumu, atrodas neskaidrības situācijā attiecībā uz tā piemērotību, lai noteiktu tiesības uz PVN atskaitīšanu vai atmaksu, jo šīs tiesības ir atkarīgas no tā, vai ir sasniegts iepriekš noteiktais peļņas apmērs, kas ir jāaprēķina trīs gadu periodam.