TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 10. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu – 168. pants – Preču piegādes ķēde – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums šīs ķēdes esamības dēļ – Kompetentās nodokļu iestādes pienākums pierādīt ļaunprātīgas rīcības esamību

Lietā C-273/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Augstākā tiesa (Latvija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 13. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 20. aprīlī, tiesvedībā

SIA "Kuršu zeme"

pret

Valsts ieņēmumu dienestu,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents) un L. S. Rossi [*L. S. Rossi*],

ģenerāladvokāts: Ī. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Latvijas valdības vārdā – I. Kucina un V. Soņeca, pārstāves,

– Čehijas Republikas valdības vārdā – *M. Smolek*, *O. Serdula* un *J. Vláčil*, pārstāvji,

– Igaunijas valdības vārdā – *N. Grünberg*, pārstāve,

– Spānijas valdības vārdā – *L. Aguilera Ruiz*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un I. Rubene, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – latviešu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.), (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 168. panta a) punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp SIA "Kuršu zeme" un Valsts ieņēmumu dienestu (turpmāk tekstā – "VID") par pēdējā minētā atteikumu atzīt tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas attiecas uz preču iegādēm, kuras šī sabiedrība veikusi no SIA "KF Prema", jo šīs iegādes faktiski nav notikušas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā un b) apakšpunkta i) punktā ir paredzēts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –
i) nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds [..]."

4 Šīs direktīvas 14. panta 1. punktā ir noteikts:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

5 Minētās direktīvas 20. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

""Preču iegāde Kopienas iekšienē" ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 23. pantu:

"Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka darījums, kas būtu klasificēts kā preču piegāde, ja šo darījumu attiecīgajā valsts teritorijā būtu veicis nodokļa maksātājs, kas darbojas kā tāds, tiek klasificēts kā preču iegāde Kopienas iekšienē."

7 PVN direktīvas 32. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

"Ja preces nosūta vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam."

8 Šīs direktīvas 40. pantā ir noteikts:

"Par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam."

9 Minētās direktīvas 68. pantā ir noteikts:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē.

Uzskata, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā."

10 Šīs pašas direktīvas 69. pantā ir paredzēts:

"Ja ir notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, PVN kļūst iekasējams pēc rēķina izsniegšanas vai pēc 222. panta pirmajā daļā minētā termiņa, ja līdz minētajai dienai rēķins nav izsniegts."

11 Saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Eiropas Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

12 Šīs direktīvas 167. pantā ir paredzēts, ka "tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams".

13 Minētās direktīvas 168. pantā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

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

[..]

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu."

14 Šīs pašas direktīvas 193. pantā ir paredzēts:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli [..]."

15 PVN direktīvas 200. pantā ir noteikts:

"PVN maksā ikviena persona, kas veic tādu preču iegādi Kopienas iekšienē, par kuru uzliek nodokli."

Latvijas tiesības

16 1995. gada 9. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, Nr. 49; turpmāk tekstā – "PVN likums"), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, 1. panta 2. un 34. punktā ir noteikts:

"2) preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu (īpašumu).

[..]

34) preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā ir preču saņemšana iekšzemē no citas dalībvalsts, ja preču nosūtīšanu vai transportēšanu no citas dalībvalsts nodrošina preču piegādātājs vai preču saņēmējs, vai trešā persona preču piegādātāja vai preču saņēmēja vārdā."

17 Šī likuma 2. panta otrajā daļā ir paredzēts:

"Saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veiktie ar [PVN] apliekamie darījumi ir:

1) preču piegāde par atlīdzību, arī pašpatēriņš;

[..]."

18 Minētā likuma 10. panta pirmās daļas 1. un 7. punktā ir noteikts:

"Tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt:

1) no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē;

[..]

7) aprēķināto nodokļa summu par Eiropas Savienības teritorijā iegādātajām precēm savu apliekamo darījumu nodrošināšanai."

19 Šī paša likuma 18. panta pirmajā daļā ir noteikts:

"Apliekamie darījumi Eiropas Savienības teritorijā ir:

1) saimnieciskās darbības ietvaros veiktie šā likuma 2. panta otrajā daļā minētie darījumi un preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā;

2) preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā ir arī personas preču pārvietošana no citas dalībvalsts uz iekšzemi šīs personas saimnieciskās darbības nodrošināšanai iekšzemē;

[..]."

20 Likuma par PVN 30. panta pirmās daļas pirmajā teikumā ir paredzēts:

"Ja apliekamā persona saņem preces no citas dalībvalsts apliekamās personas, tad tā aprēķina un maksā valsts budžetā nodokli, piemērojot šim darījumam atbilstošo nodokļa likmi saskaņā ar šā likuma 5. panta pirmo vai trešo daļu."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

21 "Kuršu zeme" ir Latvijā reģistrēta sabiedrība, kas laikposmā no 2012. gada februāra līdz decembrim ir deklarējusi preču iegādes darījumus ar citu Latvijā reģistrētu sabiedrību *KF Prema* un atskaitījusi ar šiem darījumiem saistīto priekšnodokli.

22 Veicot nodokļu auditu, VID konstatēja, ka šie iegādes darījumi ir notikuši secīgu starp vairākām sabiedrībām veiktu darījumu ķēdes beigās. UAB "Baltfisher", kas ir Lietuvā reģistrēta sabiedrība, attiecīgās preces vispirms pārdeva divām Latvijā reģistrētām sabiedrībām. Pēc tam pēdējās minētās šīs preces pārdeva tālāk citai Latvijā reģistrētai sabiedrībai, kas tās pārdeva tālāk *KF Prema*, kura visbeidzot preces pārdeva "Kuršu zemei", kas pati nodrošināja šo preču transportēšanu no Klaipēdas [*Klaipėda*] (Lietuva) uz savu rūpnīcu Latvijā.

23 Tā kā VID šai darījumu ķēdei nespēja rast loģisku izskaidrojumu, tas uzskatīja, pirmkārt, ka starpniecības sabiedrības faktiski nav veikušas nekādu darbību attiecīgo preču iegādes īstenošanai un, otrkārt, ka "Kuršu zeme" nevarēja nezināt par minētās ķēdes mākslīgo raksturu.

24 Līdz ar to VID uzskatīja, ka "Kuršu zeme" attiecīgās preces faktiski ir iegādājusies tieši no *Baltfisher*, un tādējādi attiecīgās iegādes kvalificēja kā "preču iegādi Kopienas iekšienē". Tādējādi ar 2014. gada 29. aprīļa lēmumu tas koriģēja "Kuršu zemes" iesniegtās PVN deklarācijas, attiecīgo preču vērtību iekļaujot no citām dalībvalstīm saņemtu preču vērtībā un attiecīgi palielinot aprēķināto PVN, vienlaikus par minēto summu samazinot "Kuršu zemes" deklarēto priekšnodokli.

25 "Kuršu zeme" par šo lēmumu cēla prasību Administratīvajā rajona tiesā (Latvija), vispirms norādot, ka visas formālās un materiālās prasības tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saņemšanai ir izpildītas, pēc tam – ka tai nebija pamata šaubīties ne par *KF Prema*, ne darījumu veikšanas nolūkiem un, visbeidzot, ka darījumos ar šo sabiedrību tā nav guvusi nekādas nodokļu priekšrocības.

26 Tā kā "Kuršu zemes" prasība tika noraidīta, tā iesniedza apelācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā (Latvija), kas apstiprināja Administratīvās rajona tiesas nolēmumu.

27 Tad "Kuršu zeme" iesniedza kasācijas sūdzību Augstākajā tiesā (Latvija), norādot, ka, lai gan VID, Administratīvā rajona tiesa un Administratīvā apgabaltiesa ir secinājuši, ka tā ir iesaistījusies mākslīgi izveidotā darījumu ķēdē nodokļu priekšrocību gūšanai, tie nav norādījuši, kā izpaužas šī nodokļu priekšrocība, kuru tā vai citas attiecīgajos darījumos iesaistītās sabiedrības varētu būt guvušas. "Kuršu zeme" uzskata, ka arī tad, ja tā attiecīgās preces būtu iegādājusies tieši no *Baltfisher*, tai saskaņā ar PVN likuma 10. panta 7. punktu būtu bijušas tiesības atskaitīt PVN, kas ir saistīts ar šo preču iegādi, jo tā ir "preču iegāde Kopienas iekšienē".

28 Iesniedzējtiesa norāda – tas, ka prece nav saņemta tieši no rēķina izsniedzēja, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu. Līdz ar to tas, ka "Kuršu zeme" attiecīgās preces fiziski ir ieguvusi *Baltfisher* noliktavā, nevis faktiski tās saņēmusi no tās personas, kura ir izrakstījusi rēķinu par šīm precēm, proti, *KF Prema*, pats par sevi nevarot būt pamats secinājumam, ka "Kuršu zeme" minētās preces nav iegādājusies no šīs sabiedrības un ka līdz ar to iegādes darījums, ko ir veikušas "Kuršu zeme" un *KF Prema*, ir simulatīvs un tādējādi saistīts ar krāpšanu PVN jomā.

29 Šī tiesa vēlas noskaidrot, vai, nekonstatējot, kādu tieši nepamatotu nodokļu priekšrocību ir guvis pats nodokļu maksātājs vai citas personas, kas piedalās attiecīgajā darījumu ķēdē, ir iespējams konstatēt ļaunprātīgas rīcības esamību.

30 Šādos apstākļos Augstākā tiesa (Latvija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN] direktīvas 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam neatbilst liegums atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties vienīgi uz nodokļu maksātāja informētu iesaistīšanos simulatīvu darījumu noformēšanā, bet neidentificējot, kā konkrēto darījumu rezultātā budžetam varētu būt nodarīts zaudējums nesamaksāta vai nepamatoti atprasīta pievienotās vērtības nodokļa veidā, salīdzinot ar situāciju, kad darījumi būtu noformēti atbilstoši to faktiskajiem apstākļiem?"

Par prejudiciālo jautājumu

31 Tā kā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlieta ir saistīta nevis ar krāpšanu PVN jomā, bet ar iespējamu ļaunprātīgu rīcību, iesniedzējtiesas jautājums ir jāsaprot tā, ka tā mērķis būtībā ir noskaidrot, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, lai atteiktu tiesības atskaitīt priekšnodokli, ar to vien, ka preču iegāde ir notikusi secīgu, vairāku personu starpā veiktu pārdošanas darījumu ķēdes beigās un ka nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir ieguvis tādas personas noliktavā, kas ir šīs ķēdes dalībniece, bet kas nav persona, kura rēķinā ir norādīta kā piegādātājs, pietiek, lai konstatētu, ka pastāv ļaunprātīga rīcība, ko īsteno nodokļa maksātājs vai citas personas, kuras piedalās minētajā ķēdē, vai ir prasīts pierādīt arī to, kādu nepamatotu nodokļu priekšrocību šis nodokļa maksātājs vai šīs citas personas ir guvušas.

32 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Šajā ziņā PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības darbojas nekavējoties attiecībā uz visiem par iepriekš veiktajiem darījumiem samaksātajiem nodokļiem (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Vienlaikus ir jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis. Attiecīgās personas nevar pamatoties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādēļ valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (spriedums, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Tiesa ir atzinusi, ka PVN jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās PVN direktīvas normās un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Šajā kontekstā ir jāatgādina – tas, ka prece nav saņemta tieši no rēķina izsniedzēja, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu un obligāti neveido ļaunprātīgu rīcību, bet tam var būt citi iemesli, piemēram, tostarp divu secīgu vienu un to pašu preču pārdošanas darījumu esamība, kuras pēc pasūtījuma pirmais pārdevējs tieši transportē otrajam pircējam, kas nozīmē, ka runa ir par divām secīgām piegādēm PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, bet tikai vienu faktisku pārvadājumu.

Turklāt nav vajadzīgs, lai pirmais pircējs būtu kļuvis par attiecīgo preču īpašnieku šīs transportēšanas brīdī, jo piegādes esamības šīs tiesību normas izpratnē priekšnosacījums nav īpašumtiesību nodošana uz preci (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2014. gada 6. februāris, *Jagiełło*, C-33/13, nav publicēts, EU:C:2014:184, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka VID nav ne pierādījis, kāda pamatlietā ir nepamatotā nodokļu priekšrocība, kuru "Kuršu zeme" būtu guvusi, ne identificējis iespējamās nepamatotās nodokļu priekšrocības, ko būtu saņēmušas citas sabiedrības, kuras piedalījās secīgo attiecīgo preču pārdošanas darījumu ķēdē, lai pārbaudītu, vai šo darījumu patiesais mērķis ir nepamatotu nodokļu priekšrocību gūšana. Līdz ar to ir jāuzskata, ka darījumu ķēdes esamība vien un tas, ka "Kuršu zeme" attiecīgās preces fiziski saņēma *Baltfisher* noliktavā, nevis faktiski tās saņēma no sabiedrības, kura rēķinā ir norādīta kā šo preču piegādātājs, proti, *KF Prema*, kā to ir konstatējusi arī iesniedzējtiesa, pats par sevi nevar būt pamats secinājumam, ka "Kuršu zeme" minētās preces nav iegādājusies no *KF Prema* un ka līdz ar to šo abu sabiedrību veiktais darījums nav noticis.

38 Ņemot vērā šos apsvērumus, tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie, kuros kompetentā nodokļu iestāde nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas pierādītu ļaunprātīgu rīcību, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nodokļa maksātājam nevar tikt atteiktas.

39 Turklāt, runājot par jautājumu, ko iesniedzējtiesa nav uzdevusi, proti, kura no pamatlietā aplūkotajā ķēdē ietilpstošajām iegādēm ir tā, uz kuru ir jāattiecina vienīgais pārvadājums Kopienas iekšienē un kura vienīgā tādējādi ir jākvalificē kā "preču iegāde Kopienas iekšienē", iesniedzējtiesai ir jāveic vispārējs visu īpašo lietas apstākļu vērtējums un it īpaši ir jāpārbauda, kurā brīdī "Kuršu zemei" ir tikušas nodotas tiesības rīkoties ar īpašumu kā īpašniekam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 72. punkts). No brīža, kad šī nodošana ir notikusi, proti, pirms vai pēc pārvadājuma Kopienas iekšienē, būs atkarīga gan vienas no iegādēm, kas ietilpst pamatlietā aplūkotajā ķēdē, kvalifikācija par preču iegādi Kopienas iekšienē, gan apjoms, kādā "Kuršu zemei" ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu vai pat uz PVN atmaksu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 43. un 44. punkts, kā arī 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 30. un 42. punkts).

40 Tādējādi gadījumā, kad secīgu piegāžu ķēdē, kura ietver tikai vienu transportēšanu Kopienas iekšienē, notikusī galīgā piegāde būtu piegāde Kopienas iekšienē, galīgais ieguvējs nevarētu no PVN, kas tam jāmaksā, atskaitīt PVN, kuru tas nepamatoti ir samaksājis par precēm, kas tam ir piegādātas, veicot no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē, tikai pamatojoties uz piegādātāja izsniegtu kļūdainu rēķinu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 44. punkts).

41 Savukārt šis ieguvējs varētu lūgt atmaksāt nodokli, kas nepamatoti ir samaksāts piegādātājam, kurš ir izsniedzis kļūdainu rēķinu, saskaņā ar valsts tiesībām (spriedums, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr situācijā, kad attiecīgais piegādātājs PVN faktiski ir iemaksājis Valsts kasē un izrādās, ka PVN atmaksa ieguvējam no Valsts kases nav iespējama vai ir pārmērīgi grūta, tostarp šī piegādātāja maksātnespējas gadījumā, efektivitātes princips varētu prasīt, lai šis ieguvējs savu atmaksas pieteikumu varētu vērst tieši pret nodokļu iestādēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, lai atteiktu tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN, ar to vien, ka preču iegāde ir notikusi secīgu, vairāku personu starpā veiktu pārdošanas darījumu ķēdes beigās un ka nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir ieguvis tādas personas noliktavā, kas ietilpst šajā ķēdē, bet kas nav persona, kura rēķinā ir norādīta kā piegādātājs, nepietiek,

lai konstatētu, ka pastāv ļaunprātīga rīcība, ko īsteno nodokļa maksātājs vai citas personas, kuras piedalās minētajā ķēdē, jo kompetentajai nodokļu iestādei ir jāpierāda, ka pastāv nepamatota nodokļu priekšrocība, ko ir guvis šis nodokļa maksātājs vai šīs citas personas.

Par tiesāšanās izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, lai atteiktu tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN), ar to vien, ka preču iegāde ir notikusi secīgu, vairāku personu starpā veiktu pārdošanas darījumu ķēdes beigās un ka nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir ieguvis tādas personas noliktavā, kas ietilpst šajā ķēdē, bet kas nav persona, kura rēķinā ir norādīta kā piegādātājs, nepietiek, lai konstatētu, ka pastāv ļaunprātīga rīcība, ko īsteno nodokļa maksātājs vai citas personas, kuras piedalās minētajā ķēdē, jo kompetentajai nodokļu iestādei ir jāpierāda, ka pastāv nepamatota nodokļu priekšrocība, ko ir guvis šis nodokļa maksātājs vai šīs citas personas.

Biltgen Fernlund Rossi

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 10. jūlijā.

Sekretārs
A. Calot Escobar

Astotās palātas priekšsēdētājs
F. Biltgen