TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2024. gada 4. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 287. panta 19. punkts – Atbrīvojuma no PVN režīms mazajiem nodokļa maksātājiem – Ļaunprātīga rīcība, nodibinot jaunu sabiedrību

Lietā C-171/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upravni sud u Zagrebu* (Administratīvā tiesa Zagrebā, Horvātija) iesniegusi ar 2023. gada 9. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 20. martā, tiesvedībā

UP CAFFE d.o.o.

pret

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), S. Rodins [*S. Rodin*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *UP CAFFE d.o.o.* vārdā *D. Galić, odvjetnica*,

– Horvātijas valdības vārdā – *G. Vidović Mesarek*, pārstāve,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *M. Mataija*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2024. gada 16. maija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – horvātu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2016. gada 25. maija Direktīvu (ES) 2016/856 (OV 2016, L 142, 12. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), un ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar strīdu starp Horvātijas sabiedrību *UP CAFFE d.o.o.* un *Ministarstvo financija Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrija) par lēmumu, ar kuru pēdējā minētā prasa *UP CAFFE* samaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN").

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 285. panta pirmajā daļā paredzēts:

"Dalībvalstis, kuras nav izmantojušas [Padomes Otrās direktīvas] 67/228/EEK [(1967. gada 11. aprīlis) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – Struktūra un procedūras kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas piemērošanai (OV 1967, 71, 1303. lpp.)] 14. pantā paredzēto izvēles iespēju, var atbrīvot no nodokļa tādus nodokļa maksātājus, kuru gada apgrozījums nav lielāks par [5000 EUR] vai līdzvērtīgu summu valsts valūtā."

4 Atbilstoši PVN direktīvas 287. pantam:

"Dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

19) Horvātija: [35 000 EUR]."

5 Padomes Īstenošanas lēmuma (ES) 2017/1768 (2017. gada 25. septembris), ar ko Horvātijas Republikai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no 287. panta [PVN direktīvā] (OV 2017, L 250, 71. lpp.), 1. pantā noteikts:

"Atkāpjoties no [PVN direktīvas] 287. panta 19. punkta, Horvātijai ir atļauts piešķirt atbrīvojumu no PVN nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz [45 000 EUR] ekvivalentu valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā tās pievienošanās dienā."

6 Īstenošanas lēmuma 2017/1768 2. panta otrajā daļā paredzēts, ka šo lēmumu piemēro no 2018. gada 1. janvāra līdz 2020. gada 31. decembrim vai līdz dienai, kad stājas spēkā direktīva, ar ko groza PVN direktīvas 281.–294. pantu, atkarībā no tā, kurš termiņš ir agrāk.

Horvātijas tiesības

7 *Opći porezni zakon* (Vispārīgais finanšu likums; *Narodne novine, br*. 115/16 un 106/18) 9. pantā "Labticības pienākums" paredzēts:

"(1) Pusēm nodokļu tiesiskajās attiecībās jārīkojas labticīgi.

(2) Labticīga rīcība nozīmē rīkoties godprātīgi saskaņā ar likumu.

(3) Finanšu ministrs noteikumos paredz labticīgas rīcības nosacījumus."

8 Saskaņā ar šī likuma 11. pantu nodokļu faktus "konstatē pēc to ekonomiskās būtības".

9 *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (PVN likums; *Narodne novine, br*. 77/13) 90. pants formulēts šādi:

"(1) "Mazais nodokļa maksātājs" šī likuma izpratnē ir juridiska persona, kuras juridiskā adrese vai pastāvīgā iestāde ir valsts teritorijā, vai fiziska persona, kuras dzīvesvieta vai parastā dzīvesvieta ir valsts teritorijā, kuras preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas apjoms iepriekšējā vai kārtējā kalendārajā gadā nav pārsniedzis [300 000 Horvātijas kunu (HRK)] [apmēram 39 000 EUR].

(2) Šā panta 1. punktā minētais nodokļa maksātājs ir atbrīvots no PVN par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, tam nav tiesību uzrādīt PVN izsniegtajos rēķinos un viņam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli."

Strīda priekšvēsture un prejudiciālais jautājums

10 *UP CAFFE*, kas reģistrēta Horvātijā, sniedz ēdināšanas pakalpojumus.

11 2018. gada 17. oktobrī Horvātijas nodokļu administrācija izdeva paziņojumu par nodokli attiecībā uz *UP CAFFE* par laikposmu no 2018. gada 1. janvāra līdz 2018. gada 31. jūlijam par PVN summu 138 234,02 HRK (apmēram 18 000 EUR), pieskaitot papildu summu 2 425,12 HRK (apmēram 320 EUR) kā nokavējuma procentus (turpmāk tekstā – "strīdīgais paziņojums par nodokli").

12 Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu strīdīgais paziņojums par nodokli ir balstīts uz tādas nodokļu revīzijas rezultātiem, kurā konstatēts, ka *UP CAFFE* izveidošana piedalās agresīvā nodokļu plānošanā, kuras mērķis ir saglabāt PVN likuma 90. pantā paredzēto atbrīvojuma no PVN režīmu, kas tika piemērots uzņēmumam *SS-UGO d.o.o*., kurš arī ir reģistrēts Horvātijā, attiecībā uz ēdināšanas darbību, ko faktiski turpina veikt *UP CAFFE*. Horvātijas nodokļu administrācija uzskata, ka faktiski nekāda sabiedrības *SS-UGO* darbības pārtraukuma nav bijis un ka jaunās sabiedrības, proti, *UP CAFFE*, izveidošana patiesībā ir fiktīva. Tāpēc strīdīgajā paziņojumā par nodokli paredzēta gan PVN par šo darbību uzlikšana *UP CAFFE*, gan atskaitīšanas tiesību attiecībā uz PVN, kas maksājams vai samaksāts kā priekšnodoklis, atzīšana saistībā ar minēto darbību.

13 *UP CAFFE* apstrīdēja strīdīgā paziņojuma par nodokli likumību *Upravni sud u Zagrebu* (Administratīvā tiesa Zagrebā, Horvātija), kas ir iesniedzējtiesa.

14 Šī tiesa norāda, ka valsts tiesību normas, kas ļaujot pamatot *UP CAFFE* aplikšanu ar PVN tiesību ļaunprātīgas izmantošanas dēļ, tika pieņemtas tikai pēc pamatlietā aplūkotā taksācijas perioda un ka *Ustav Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitūcija) tās ir aizliegts piemērot ar atpakaļejošu spēku.

15 Tomēr tā šaubās par Horvātijas nodokļu administrācijas iespēju tieši atsaukties uz Savienības tiesību vispārējo principu par ļaunprātīgas rīcības aizliegumu, lai pamatotu šādu atteikumu, ņemot vērā principus, kas izriet no 2014. gada 18. decembra sprieduma *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455). Tā norāda, ka tajā izskatāmās lietas apstākļi tomēr atšķiras no apstākļiem lietā, kurā taisīts šis spriedums, jo tajā izskatāmā lieta attiecas nevis uz tiesībām uz PVN atskaitīšanu, atbrīvojumu no tā vai tā atmaksāšanu, bet gan uz atbrīvojuma no PVN režīma saņemšanu.

16 Šādos apstākļos *Upravni sud u Zagrebu* (Administratīvā tiesa Zagrebā) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Savienības tiesībās valsts iestādēm un tiesām ir uzlikts pienākums noteikt [PVN] maksāšanas saistības (nevis noraidīt nodokļa atmaksas pieprasījumu), ja lietas objektīvie apstākļi liecina, ka ir notikusi krāpšana PVN jomā, izveidojot jaunu sabiedrību, proti, pārtraucot priekšteces sabiedrības ar nodokli apliekamās darbības turpinātību, ja nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam ir bijis jāzina, ka tas piedalās šādā darbībā, un ja valsts tiesībās brīdī, kad iestājās notikums, kurš radīja nodokļu saistības, šāda saistību noteikšana nav paredzēta?"

Par prejudiciālo jautājumu

17 Vispirms jāatgādina, ka Tiesas Reglamenta 94. pantā iesniedzējtiesai, lai tā varētu sniegt pamatlietā noderīgu Savienības tiesību interpretāciju, noteikts pienākums definēt faktiskos un tiesiskos apstākļus, uz kuriem attiecas tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrot šo jautājumu pamatā esošos pieņēmumus par faktiem.

18 Šajā gadījumā uzdotais jautājums konkrēti neattiecas uz interpretējamo Savienības tiesību normu.

19 Turklāt PVN direktīvas 285. pants, uz kuru rakstveida apsvērumos atsaucas gan *UP CAFFE*, gan Horvātijas valdība, arī nešķiet atbilstošs pamatlietā, ņemot vērā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādītos faktiskos apstākļus.

20 Proti, tā kā pamatlietā piemērotajās Horvātijas tiesību normās, ar kurām transponēta PVN direktīva, ir paredzēta atbrīvojuma no PVN robežvērtība vairāk nekā 300 000 HRK [39 000 EUR] apmērā, šķiet, ka atbilstošās PVN direktīvas normas *a priori* ir nevis šīs direktīvas 285. pants, kurā paredzēts viens vienīgs atbrīvojums 5000 EUR apmērā, bet drīzāk, kā to rakstveida apsvērumos norāda Eiropas Komisija, minētās direktīvas 287. panta 19. punkts, kurā paredzēta iespēja Horvātijas Republikai piemērot atbrīvojuma no PVN robežvērtību 35 000 EUR apmērā, kas ar Īstenošanas lēmumu 2017/1768 tika palielināta līdz 45 000 EUR pamatlietā aplūkotajā taksācijas periodā.

21 Visbeidzot jānorāda, ka, lai gan uzdotā jautājuma formulējums attiecas uz krāpšanas gadījumu, no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtās informācijas izriet, ka šajā lietā uzdotais jautājums patiesībā attiecas uz ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu.

22 Tāpēc, ņemot vērā ar Savienības tiesībām saistīto prejudiciālo jautājumu atbilstības prezumpciju un to, ka Tiesas rīcībā ir faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdoto jautājumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2024. gada 25. jūnijs, *Ilva* u.c., C-626/22, EU:C:2024:542, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), jāuzskata, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva, ievērojot ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja ir pierādīts, ka sabiedrības izveidošana ir ļaunprātīga rīcība, kuras mērķis ir saglabāt atbrīvojuma no PVN režīmu, kā paredzēts šīs direktīvas 287. panta 19. punktā attiecībā uz darbību, ko, izmantojot šo režīmu, iepriekš veikusi cita sabiedrība, minētajā direktīvā prasīts, lai šādi dibināta sabiedrība nevarētu izmantot minēto režīmu pat tad, ja valsts tiesību sistēmā nav īpašu noteikumu, kas paredzētu šādas ļaunprātīgas rīcības aizliegumu.

23 Pirmām kārtām, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgu rīcību, nepieciešams, pirmkārt, lai, neraugoties uz attiecīgo PVN direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālu piemērošanu, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām, un, otrkārt, no objektīvo elementu kopuma izrietētu, ka šī darījuma galvenais mērķis ir fiskālas priekšrocības iegūšana. Patiešām – ļaunprātīgas rīcības aizliegumam nav nozīmes, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nekā tikai fiskālu priekšrocību iegūšana (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts).

24 Attiecībā uz PVN direktīvas normām, kas var būt šādas ļaunprātīgas izmantošanas priekšmets, šajā gadījumā tajās jāiekļauj tiesības izmantot šīs direktīvas 287. panta 19. punktā paredzēto atbrīvojuma no PVN režīma, jo Horvātijas Republika ir īstenojusi iespēju piemērot šo režīmu.

25 Proti, Tiesa jau ir nospriedusi, ka, ciktāl iespējamais atteikums izmantot no PVN direktīvas izrietošās tiesības atspoguļo vispārējo principu, saskaņā ar kuru neviens nevar ļaunprātīgi vai krāpnieciski izmantot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, šāds atteikums vispārīgi jāveic valsts iestādēm un tiesām neatkarīgi no tā, kādas tiesības PVN jomā ir skārusi ļaunprātīga izmantošana vai krāpšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 46. punkts).

26 Tādējādi šajā gadījumā iesniedzējtiesai jānosaka, vai Horvātijas nodokļu administrācija pamatoti konstatējusi, ka *UP CAFFE* izveide ir tāda ļaunprātīga rīcība šī sprieduma 23. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē, kuras mērķis ir saglabāt atbrīvojuma no PVN sistēmu, kas paredzēta valsts tiesību normās, ar kurām transponēts PVN direktīvas 287. panta 19. punkts.

27 Šajā ziņā jāprecizē, ka attiecībā uz nosacījumu par tādas nodokļu priekšrocības iegūšanu, kuras piešķiršana būtu pretrunā PVN direktīvas 287. panta 19. punktā paredzētā atbrīvojuma no PVN režīma mērķiem, šis režīms, veicot tajā paredzētos administratīvos vienkāršojumus, ļauj stiprināt mazo uzņēmumu izveidi, darbību un konkurētspēju, kā arī saglabāt saprātīgu saikni starp administratīvajiem izdevumiem, kas saistīti ar nodokļu kontroli, un sagaidāmajiem zemajiem nodokļu ienākumiem. Tādējādi minētā režīma mērķis ir aiztaupīt šādu administratīvo slogu gan mazajiem uzņēmumiem, gan nodokļu administrācijām (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *AJPF Caraş-Severin* un *DGRFP Timişoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, 40. punkts).

28 Tāpēc, ja sabiedrība izveidota, lai PVN direktīvas 287. panta 19. punktā paredzēto atbrīvojuma no PVN režīmu darbībai, kuru agrāk, šķiet, veica cita sabiedrība, saglabātu brīdī, kad pēdējā minētā vairs neatbilda šī režīma piemērošanas nosacījumiem, kas jāpārbauda iesniedzējtiesai, šādas nodokļu priekšrocības piešķiršana neatbilstu minētā režīma mērķiem.

29 Otrām kārtām, attiecībā uz juridiskajām sekām, kādas būtu jānosaka gadījumā, ja ļaunprātīga izmantošana tiktu konstatēta, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts, kā arī 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 42. punkts).

30 Kā izriet no šī sprieduma 25. punkta, valsts iestādēm un tiesām jāatsaka PVN direktīvas 287. panta 19. punktā paredzētā atbrīvojuma no PVN režīma izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek konstatēts, ka šī režīma piemērošana ir ļaunprātīgi izmantota.

31 Attiecībā uz iesniedzējtiesas jautājumā norādīto apstākli, ka valsts tiesībās neesot paredzēti īpaši noteikumi par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegumu, jāatgādina, pirmkārt, ka valsts tiesai valsts tiesības jāinterpretē, cik vien iespējams, ņemot vērā PVN direktīvas tekstu un mērķi, lai sasniegtu tajā paredzēto rezultātu, un tas nozīmē, ka tai jādara viss, kas ietilpst tās kompetencē, ņemot vērā valsts tiesības kopumā un piemērojot tajās atzītās interpretācijas metodes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 52. punkts).

32 Tādējādi iesniedzējtiesai jānoskaidro, vai Horvātijas tiesībās pastāv tiesību normas – un tā var būt norma vai vispārējs princips –, saskaņā ar kuru tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta, vai arī citi noteikumi par krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas varētu tikt interpretēti saskaņā ar Savienības tiesību prasībām krāpšanas apkarošanas jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 53. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

33 Tāpēc šajā gadījumā iesniedzējtiesai jānosaka, vai, kā ierosina Komisija, katrā ziņā nebūtu iespējams pamatot šādu atteikumu ar tādu Vispārējā nodokļu likuma 9. panta vai tā 11. panta interpretāciju, kas atbilst Savienības tiesībām.

34 Otrkārt un katrā ziņā, ja izrādās, ka Horvātijas tiesībās nav šādu noteikumu, kas varētu tikt interpretēti atbilstīgi, no tā nevar secināt, ka valsts iestādēm un tiesām būtu liegts ievērot PVN direktīvas prasības un tādējādi atteikt priekšrocību, kas izriet no šajā direktīvā paredzētajām tiesībām ļaunprātīgas rīcības gadījumā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 54. punkts).

35 Lai gan saskaņā ar pastāvīgo judikatūru direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai un tādējādi dalībvalsts uz to nevar atsaukties kā tādu, vēršoties pret privātpersonām, atteikums izmantot tiesības ļaunprātīgas rīcības rezultātā neietilpst šajā judikatūrā paredzētajā gadījumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 55. punkts).

36 Šāds atteikums atbilst šī sprieduma 25. punktā atgādinātajam principam, saskaņā ar kuru neviens nevar ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, jo to piemērošana nevar tikt paplašināta tiktāl, lai aptvertu ļaunprātīgu rīcību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 56. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

37 Tādējādi, tā kā ļaunprātīgi fakti nevar pamatot Savienības tiesību sistēmā paredzētās tiesības, priekšrocības atteikums šajā gadījumā atbilstoši PVN direktīvai nenozīmē uzlikt attiecīgajai privātpersonai pienākumu saskaņā ar šo direktīvu, bet ir tikai sekas konstatējumam, atbilstoši kuram objektīvie nosacījumi, kas prasīti, lai iegūtu vēlamo priekšrocību, un kas ir paredzēti minētajā direktīvā attiecībā uz šīm tiesībām, patiesībā nav izpildīti, un tāpēc šādam atteikumam nav vajadzīgs īpašs juridisks pamats (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 57. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

38 Tātad šādā gadījumā jautājums drīzāk ir par to, ka nodokļa maksātājs nevar atsaukties uz PVN direktīvā paredzētajām tiesībām, kuru piešķiršanas objektīvie kritēriji nav izpildīti tādas ļaunprātīgas rīcības dēļ, kas ietekmē paša nodokļa maksātāja veikto darījumu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 58. punkts). No minētā izriet, ka tādas ļaunprātīgas rīcības gadījumā, kuras mērķis ir gūt labumu no PVN direktīvas 287. panta 19. punktā paredzētā atbrīvojuma no PVN režīma, valsts iestādēm un tiesām jāatsaka tā izmantošana, pat ja šajā ziņā nav īpašu valsts tiesību normu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 33. punkts).

39 Turklāt šo konstatējumu neatspēko 2007. gada 5. jūlija spriedums *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), uz kuru *UP CAFFE* atsaucas, lai tomēr norādītu uz nepieciešamību pēc īpašām valsts tiesību normām par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, lai pamatotu atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN režīma. No šī sprieduma 38. un 48. punkta izriet, ka Tiesa ir spriedusi nevis par ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošanas nosacījumiem, bet gan par tādas direktīvā iekļautas īpašas normas piemērošanas nosacījumiem, kas dalībvalstīm ļauj atteikt šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, ja attiecīgā darījuma pamatmērķis vai viens no tā pamatmērķiem ir krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Turklāt, lai arī minētā sprieduma 48. punktā Tiesa uzsvaru lika uz tādu valsts tiesību normu par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu, krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pastāvēšanu, kas var tikt interpretētas atbilstoši Savienības tiesībām, šī judikatūra attiecas uz minēto atvasināto tiesību normu un tātad nav piemērojama vispārējam ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 38. punkts).

40 Visbeidzot jāpiebilst, ka ļaunprātīgas rīcības gadījumā attiecīgie darījumi jādefinē no jauna tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds būtu bijis, ja nebūtu darījumu, kas veido šo ļaunprātīgo rīcību, un ka šī pārkvalificēšana tomēr nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris,

Halifax u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 92., 94. un 98. punkts; 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 48. un 52. punkts, kā arī 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 46. punkts).

41 Tiesa ir arī precizējusi, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošana PVN jomā vispirms jau nozīmē, ka jānosaka situācija, kāda būtu pastāvējusi, ja nebūtu veikti darījumi, kas uzskatāmi par šādu rīcību, un tad jāizvērtē šī "pārkvalificētā" situācija, ņemot vērā atbilstošās valsts tiesību un PVN direktīvas normas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 47. punkts).

42 Šajā gadījumā šie principi nozīmē vismaz to, ka sabiedrībai, kuras izveidošana ir ļaunprātīga rīcība, ir piemērojams PVN, kas būtu piemērojams šādas ļaunprātīgas izmantošanas neesamības gadījumā, un turklāt, ja nosacījumi ir izpildīti, tai ir tiesības uz maksājamā vai samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar tās veikto darbību, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

43 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, PVN direktīva, ievērojot ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja ir pierādīts, ka sabiedrības izveidošana ir ļaunprātīga rīcība, kuras mērķis ir saglabāt atbrīvojuma no PVN režīmu, kā paredzēts šīs direktīvas 287. panta 19. punktā, attiecībā uz darbību, ko, izmantojot šo režīmu, iepriekš veikusi cita sabiedrība, minētajā direktīvā prasīts, lai šādi dibināta sabiedrība nevarētu izmantot minēto režīmu pat tad, ja valsts tiesību sistēmā nav īpašu noteikumu, kas paredzētu šādas ļaunprātīgas rīcības aizliegumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2016. gada 25. maija Direktīvu (ES) 2016/856, ievērojot ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja ir pierādīts, ka sabiedrības izveidošana ir ļaunprātīga rīcība, kuras mērķis ir saglabāt atbrīvojuma no PVN režīmu, kā paredzēts Direktīvas 2006/112 287. panta 19. punktā, attiecībā uz darbību, ko, izmantojot šo režīmu, iepriekš veikusi cita sabiedrība, minētajā Direktīvā 2006/112 prasīts, lai šādi dibināta sabiedrība nevarētu izmantot minēto režīmu pat tad, ja valsts tiesību sistēmā nav īpašu noteikumu, kas paredzētu šādas ļaunprātīgas rīcības aizliegumu.

[Paraksti]