TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2019. gada 3. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Pārtikas produktu iegāde – Priekšnodokļa atskaitīšana – Atskaitīšanas atteikums – Iespējami fiktīvs piegādātājs – Krāpšana PVN jomā – Prasības attiecībā uz pircēja zināšanām – Regula (EK) Nr. 178/2002 – Pārtikas izsekojamības un piegādātāja identificēšanas pienākumi – Regulas (EK) Nr. 852/2004 un (EK) Nr. 882/2004 – Pārtikas apritē iesaistīto uzņēmēju reģistrācijas pienākumi – Ietekme uz tiesībām uz PVN atskaitīšanu

Lietā C-329/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Augstākā tiesa (Latvija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 10. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 17. maijā, tiesvedībā

Valsts ieņēmumu dienests

pret

SIA "Altic",

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents), J. Malenovskis [*J. Malenovský*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

ģenerāladvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], nodaļas vadītājs,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 6. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– SIA "Altic" vārdā – A. Purmalis, advokāts,

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

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

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *J. Jokubauskaitė*, kā arī A. Sauka, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2019. gada 22. maija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – latviešu.

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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), 168. panta a) punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp Valsts ieņēmumu dienestu (Latvija) (turpmāk tekstā – "ieņēmumu dienests") un SIA "Altic" par šai sabiedrībai noteikto pienākumu samaksāt ar rapša sēklu iegādi saistīto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu, ko SIA "Altic" bija samaksājusi kā priekšnodokli un vēlāk atskaitījusi, kopā ar soda naudu un nokavējuma naudu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu:

"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."

4 Šīs direktīvas 178. panta a) punktā ir paredzēts:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu."

5 Minētās direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas."

6 Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 178/2002 (2002. gada 28. janvāris), ar ko paredz pārtikas aprites tiesību aktu vispārīgus principus un prasības, izveido Eiropas Pārtikas nekaitīguma iestādi un paredz procedūras saistībā ar pārtikas nekaitīgumu (OV 2002, L 31, 1. lpp.), 28. un 29. apsvērumā ir paredzēts:

"(28) Pieredze rāda, ka pārtikas vai barības iekšējā tirgus darbība var tikt apdraudēta gadījumā, ja pārtiku un barību nevar izsekot. Līdz ar to jāizveido tāda visaptveroša izsekojamības sistēma pārtikas un barības uzņēmumos, lai būtu iespējams mērķtiecīgi un precīzi izņemt produktus no tirgus vai sniegt informāciju patērētājiem vai amatpersonām, kas veic kontroli, tādējādi izvairoties no vēl plašākiem un nepamatotiem traucējumiem gadījumos, kad ir apdraudēts pārtikas nekaitīgums.

(29) Jāpanāk, lai pārtikas vai barības [apritē iesaistītais] uzņēmums, arī importētājs, būtu spējīgs identificēt vismaz uzņēmumu, no kura ir piegādāta pārtika, barība, dzīvnieks vai viela, ko var pievienot pārtikai vai barībai, lai nodrošinātu, ka, veicot izmeklēšanu, visos posmos ir iespējama izsekojamība."

7 Šīs regulas 3. panta 15. punktā "izsekojamība" šīs regulas izpratnē ir definēta kā "spēja visos ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos izsekot un atrast jebkuru pārtiku, barību, produktīvo dzīvnieku vai vielu, ko paredzēts vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai".

8 Saskaņā ar minētās regulas 17. panta 2. punkta trešo daļu:

"Dalībvalstis arī izstrādā noteikumus par pasākumiem un sankcijām, ko piemēro par pārtikas un barības aprites tiesību aktu pārkāpšanu. Tādiem pasākumiem un sankcijām jābūt efektīviem, samērīgiem un preventīviem."

9 Šīs regulas 18. pants "Izsekojamība" ir formulēts šādi:

"1. Visos ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmos ir nodrošināts, ka pārtiku, barību, produktīvos dzīvniekus un jebkuras citas vielas, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai, var izsekot.

2. Uzņēmēji, kas iesaistīti pārtikas un barības apritē, spēj identificēt jebkuru personu, kas tām piegādājusi pārtiku, barību, produktīvu dzīvnieku vai jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai vai barībai.

Tādēļ minēto uzņēmēju rīcībā ir sistēmas un procedūras, kas dod iespēju pēc pieprasījuma darīt attiecīgo informāciju zināmu kompetentajām iestādēm.

[..]"

10 Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 852/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par pārtikas produktu higiēnu (OV 2004, L 139, 1. lpp.) 6. panta 2. punktā ir paredzēts:

"Jo īpaši ikviens pārtikas apritē iesaistītais tirgus dalībnieks paziņo kompetentām iestādēm to noteiktā veidā par pārziņā esošiem uzņēmumiem, kas darbojas kādā no pārtikas ražošanas, pārstrādes un izplatīšanas posmiem, lai reģistrētu minētos uzņēmumus.

Pārtikas apritē iesaistītie tirgus dalībnieki arī nodrošina, ka kompetentās iestādes vienmēr saņem jaunāko informāciju par uzņēmumiem, un paziņo arī par visām būtiskām izmaiņām darbībā un jebkuru pastāvošā uzņēmuma slēgšanu."

11 Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 882/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par oficiālo kontroli, ko veic, lai nodrošinātu atbilstības pārbaudi saistībā ar dzīvnieku barības un pārtikas aprites tiesību aktiem un dzīvnieku veselības un dzīvnieku labturības noteikumiem (OV 2004, L 165, 1. lpp., un labojums – OV 2004, L 191, 1. lpp.), 31. panta 1. punktā ir noteikts:

"a) Kompetentās iestādes paredz procedūras, kas dzīvnieku barības un pārtikas apritē iesaistītajiem uzņēmējiem jāievēro, piesakot uzņēmumus reģistrēšanai saskaņā ar Regulu (EK) Nr. 852/2004, [Padomes] Direktīvu 95/69/EK [(1995. gada 22. decembris) par noteiktu uzņēmumu un starpnieku, kas darbojas dzīvnieku barības nozarē, apstiprināšanas un reģistrācijas nosacījumiem un kārtību, un grozījumiem direktīvās 70/524/EEK, 74/63/EEK, 79/373/EEK un 82/471/EEK (OV 1995, L 332, 15. lpp.)], vai paredzamo regulu par dzīvnieku barības higiēnu.

b) tās izstrādā un pastāvīgi aktualizē reģistrēto dzīvnieku barības un pārtikas apritē iesaistīto uzņēmēju sarakstu. Ja šāds saraksts jau ir izveidots citiem mērķiem, tad to var izmantot arī šīs regulas vajadzībām."

Latvijas tiesības

12 Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli", redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā, 10. panta pirmās daļas 1. punkta redakcija ir šāda:

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

13 Šī likuma 10. panta $l.^2$ daļā bija noteikts:

"Nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem atskaitāmas pēc preču vai pakalpojuma un nodokļa rēķina saņemšanas vai pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas avansā."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 SIA "Altic" 2011. gada jūlijā un augustā no SIA "Sakorex" un 2011. gada oktobrī no SIA "Ulmar" iegādājās rapša sēklu. No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka šīs sabiedrības sazinājās ar SIA "Altic", atsaucoties uz tās plašsaziņas līdzekļos un internetā ievietoto reklāmu. Rapša sēkla tika pieņemta un uzglabāta SIA "Vendo" noliktavā. SIA "Altic" atskaitīja par minētajiem darījumiem priekšnodoklī samaksāto PVN.

15 Ieņēmumu dienesta veiktajā auditā saistībā ar SIA "Altic" savukārt tika konstatēts, ka šie pirkuma darījumi faktiski nav notikuši. Ieņēmumu dienests uzdeva SIA "Altic" samaksāt atskaitīto PVN, soda naudu un nokavējuma naudu.

16 Administratīvā rajona tiesa (Latvija) apmierināja SIA "Altic" iesniegto pieteikumu par ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu. Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) apstiprināja minētās tiesas spriedumu.

17 Administratīvā apgabaltiesa norādīja, ka lietā netiek apšaubīts fakts, ka rapša sēkla tika saņemta noliktavā SIA "Vendo" pavaddokumentos norādītajos datumos un daudzumā. Tā nospieda, ka, ņemot vērā šos apstākļus, SIA "Altic" ir rīkojusies labticīgi un pilnībā paļāvusies uz SIA "Sakorex" un SIA "Ulmar" iespējām piegādāt līgumā noteikto preci, un SIA "Altic" nebija pienākuma pārliecināties par šo spēju. Šajā ziņā ieņēmumu dienests neesot norādījis, kādas konkrētas no atbilstošā tiesiskā regulējuma izrietošas darbības bija jāveic SIA "Altic" un ko tā nav darījusi, lai pārliecinātos par darījuma partneru spēju veikt preču piegādi.

18 Ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, proti, Augstākajā tiesā (Latvija). Dienests norādīja, ka saskaņā ar Regulu Nr. 178/2002 uzņēmējiem, kas iesaistīti pārtikas apritē, ir jāspēj identificēt jebkuru vielu, ko paredzēts pievienot vai ko varētu pievienot pārtikai un barībai, un tādēļ minēto uzņēmēju rīcībā ir jābūt sistēmām un procedūrām, kas dod iespēju attiecīgo informāciju darīt zināmu kompetentajām iestādēm. SIA "Altic" neesot veikusi pat minimālās darbības darījumu

partneru pārbaudei un neesot arī pārbaudījusi darījumu partneru reģistrāciju Latvijas Pārtikas un veterinārajā dienestā. Minētais apliecinot, ka SIA "Altic" zināja vai tai bija jāzina, ka tā ir iesaistīta kopējās PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā.

19 Iesniedzējtiesa norāda, ka nav strīda par to, ka SIA "Sakorex" un SIA "Ulmar" ir konstatējamas fiktīvu uzņēmumu pazīmes un ka attiecīgo preču izcelsme nav nosakāma. Līdz ar to rodas jautājums, vai SIA "Altic" zināja vai tai bija jāzina, ka pamatlietā aplūkotie darījumi ir iesaistīti krāpšanā PVN jomā.

20 Šajā ziņā iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka lietā nav atrodams neviens pierādījums apgalvojumam, ka iepirktā rapša sēkla bija paredzēta tikai izmantošanai degvielas ražošanā, kā to ir apgalvojusi SIA "Altic", vai vismaz, ka tā noteikti netika iesaistīta pārtikas apritē. Tādējādi esot pieņemams, ka saistībā ar minētajiem darījumiem uz SIA "Altic" ir attiecināmas Regulas Nr. 178/2002 normas.

21 Minētā tiesa norāda, ka šīs regulas 18. pantā ir paredzēti pārtikas izsekojamības, kā arī pārtikas piegādātāju identificēšanas vispārīgie principi. Saistībā ar šo identificēšanu iesniedzējtiesa norāda, ka, lai arī minētajā regulā nav sniegts skaidrojums attiecībā uz to, cik detalizēti komersantam ir jāidentificē preces piegādātājs, no 2010. gada 26. janvāra Vadlīnijām saistībā ar Regulas Nr. 178/2002 11., 12., 14., 17., 18., 19. un 20. panta īstenošanu, kas ietvertas Eiropas Komisijas Pārtikas aprites un dzīvnieku veselības pastāvīgās komitejas secinājumos, izriet, ka uzņēmumiem ir jāsaglabā informācija par piegādātāja nosaukumu un adresi, kā arī piegādāto produktu identifikāciju.

22 Iesniedzējtiesai tomēr ir šaubas par to, vai Regulas Nr. 178/2002 mērķis nodrošināt pārtikas nekaitīgumu neparedz, ka no uzņēmēja, kas iesaistīts pārtikas preču apritē, ir sagaidāma lielāka rūpība darījumu partneru izvēlē, kas tādējādi ietvertu pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, tostarp tā reģistrāciju kompetentajās iestādēs, un vai šādas rūpības neesamības gadījumā šim uzņēmumam var tikt liegtas PVN atskaitīšanas tiesības. Šajā ziņā iesniedzējtiesa tāpat vēlas noskaidrot, vai, ievērojot šo pašu mērķi, tas, ka SIA "Altic" ir pārbaudījusi piegādāto preču kvalitāti, varētu atvieglināt pienākumu rūpīgāk pārbaudīt darījuma partneri.

23 Iesniedzējtiesa turklāt norāda, ka ieņēmumu dienesta ieskatā tas, ka SIA "Altic" nav pārbaudījusi darījumu partneru reģistrāciju Pārtikas un veterinārajā dienestā, pierāda to, ka minētā sabiedrība zināja vai tai bija jāzina, ka pamatlietā aplūkotie darījumi ir iesaistīti krāpšanā PVN jomā. Minētā tiesa tomēr uzskata, ka, lai gan Regulu Nr. 852/2004 un Nr. 882/2004 normās paredzētā pārtikas nozares uzņēmuma reģistrācijas pārbaude ļauj nodrošināt, ka uzņēmums pārtikas apritē piedalās tiesiski, uzņēmuma reģistrācijas fakts neizslēdz risku, ka šāda uzņēmuma saimnieciskā darbība nav patiesa, tāpat arī reģistrācijas neesamība automātiski nevar liecināt par to, ka saimnieciskā darbība ir fiktīva, un tādējādi darījuma partnera reģistrācijas fakta pārbaudes neesamībai nevar būt izšķiroša nozīme ieņēmumu dienesta veiktajā vērtējumā.

24 Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam atbilst liegums atskaitīt priekšnodokli, ja nodokļu maksātājs, kas piedalās pārtikas preču apritē, ņemot vērā Regulas Nr. 178/2002 mērķi nodrošināt pārtikas nekaitīgumu, kas tostarp tiek īstenots, nodrošinot pārtikas izsekojamību, nav izrādījis lielāku rūpību, kas pārsniedz parasto darījumu veikšanas praksi, darījumu partnera izvēlē, kas pēc būtības ietver pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, bet tajā pašā laikā ir pārbaudījis pārtikas kvalitāti, tādējādi sasniedzot Regulas Nr. 178/2002 mērķi?

2) Vai Regulas Nr. 852/2004 6. pantā un Regulas Nr. 882/2004 31. pantā noteiktā prasība par pārtikas apritē iesaistītā uzņēmuma reģistrāciju, interpretējot to kopsakarā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu, uzliek uzņēmuma darījuma partnerim pienākumu

pārbaudīt reģistrācijas faktu un vai šādai pārbaudei ir nozīme, novērtējot to, vai uzņēmuma darījuma partneris zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas iesaistās darījumā ar fiktīvu uzņēmumu, ņemot vērā aprakstīto darījumu specifiku?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

25 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka nodokļu maksātājam, kas iesaistīts pārtikas ķēdē, tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, pamatojoties uz to, ka minētais nodokļu maksātājs pārtikas izsekojamības nolūkā nav izpildījis ar savu piegādātāju identificēšanu saistītos pienākumus, kas paredzēti Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā.

26 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

27 Atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas, ja nodokļu maksātāji, kas vēlas izmantot šīs tiesības, ir ievērojuši gan materiāltiesiskās, gan formālās prasības vai nosacījumus, kas ir attiecināmi uz šīm tiesībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. un 38. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

28 Papildus šīm materiāltiesiskajām un formālajam prasībām vai nosacījumiem, kas izriet no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. un 40. punkts), šīs direktīvas 273. pantā dalībvalstīm ar zināmiem nosacījumiem ir ļauts paredzēt arī citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu.

29 Otrkārt, ir arī jāatgādina, ka krāpšanas nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamas ļaunprātīgas rīcības apkarošana ir Direktīvā 2006/112 atzīts un veicināts mērķis. Tiesa ir nospriedusi, ka ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādējādi valstu iestādēm un tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir notikusi krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (spriedums, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Tas tā ir ne tikai tad, ja krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis pats nodokļu maksātājs, bet arī tad, ja nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Konstatējot attiecīgā rēķina izsniedzēja pieļautu krāpšanu vai pārkāpumus, nodokļu iestādei, ņemot vērā objektīvus elementus un neprasot minētā rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Attiecībā uz rūpības līmeni, kas sagaidāms no nodokļu maksātāja, kurš vēlas izmantot savas tiesības uz PVN atskaitīšanu, Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmējiem, kuri dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no PVN vai kādas citas krāpšanas, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, un to pasākumu noteikšana, kuri konkrētā gadījumā var šajā ziņā tikt saprātīgi prasīti no nodokļu maksātāja, ir atkarīga galvenokārt no šī konkrētā gadījuma apstākļiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 53. un 59. punkts, kā arī 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 51. punkts).

33 Pamatlietā ieņēmumu dienests, uzskatot, ka SIA "Altic" piegādātāji ir fiktīvi uzņēmumi un ka tādējādi ir runa par kopējās PVN sistēmas jomā izdarītu krāpšanu, atteica SIA "Altic" tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tas tostarp uzskatīja, ka SIA "Altic" kā pārtikas apritē iesaistītam uzņēmējam atbilstoši Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktam bija jāveic tās līgumpartneru padziļināta pārbaude. Šāda pienākuma neizpilde pierādot, ka SIA "Altic" zināja vai tai bija jāzina, ka tā piedalās darījumos, kas iesaistīti šajā krāpšanā.

34 Pirmkārt, kā secinājumu 46. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, Direktīvā 2006/112 nav rodams nekāds juridiskais pamats tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikumam gadījumā, ja nav izpildīti pienākumi, kas izriet no iepriekš minētās Regulas Nr. 178/2002 tiesību normas. Regulā Nr. 178/2002 paredzētie pienākumi faktiski nav saistīti ar šajā direktīvā paredzētajām atskaitīšanas tiesību materiālajām un formālajām prasībām vai nosacījumiem. No Tiesas rīcībā esošās informācijas arī neizriet, ka minētais atteikuma pamatojums būtu balstīts uz attiecīgajiem valsts tiesību aktiem PVN jomā.

35 Otrkārt, saistībā ar to, ka atbilstoši iesniedzējtiesas norādītajam SIA "Altic" ir iesaistīta pārtikas apritē un tādējādi tai ir jāievēro Regulas Nr. 178/2002 noteikumi, ir jākonstatē, ka šīs regulas 18. panta 2. punktā paredzētā ar pārtikas izsekojamību saistītā pienākuma mērķis atšķiras no krāpšanas PVN jomā atklāšanas mērķa. Proti, no minētās regulas 28. un 29. apsvēruma izriet, ka pārtikas produktu piegādātāju identifikācijas pienākums ir vērsts uz to, lai būtu iespējams mērķtiecīgi un precīzi izņemt produktus no tirgus un sniegt informāciju patērētājiem vai amatpersonām, kas veic kontroli, lai izvairītos no vēl plašākiem nepamatotiem traucējumiem iekšējā tirgū. Saskaņā ar šīs pašas regulas 17. panta 2. punkta trešo daļu šī pienākuma neizpilde var būt pamats piemērot valsts tiesībās paredzētās sankcijas.

36 No tā izriet, ka šāds pienākums kā tāds nevar tikt uzskatīts par pasākumu, kuru nodokļu maksātājam saprātīgi var pieprasīt veikt, lai pārliecinātos, ka tā darījumi nav iesaistīti krāpšanā kopējās PVN sistēmas jomā. Tādējādi, kā secinājumu 56. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, iespējama šī pienākuma neizpilde pati par sevi vien nevar būt pamats liegt šim nodokļu maksātājam atskaitīt PVN.

37 Šajā kontekstā turklāt ir jāatgādina, ka Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā paredzētais pienākums atbilstoši šīs tiesību normas formulējumam ietver jebkura pārtikas piegādātāja identificēšanu, kā arī tādu sistēmu un procedūru ieviešanu, kas ļautu šādu informāciju darīt zināmu kompetentajām iestādēm pēc to pieprasījuma.

38 Runājot par šai identificēšanai nepieciešamajiem datiem, ir jākonstatē, ka šiem datiem ir jāļauj sasniegt šī sprieduma 35. punktā aprakstīto izsekojamības mērķi, un tādējādi principā pietiek ar to, ka tiek identificēts piegādātāju nosaukums un adrese. No tā izriet, ka arguments, ko ieņēmumu dienests ir izvirzījis iesniedzējtiesā un Latvijas valdība – savos rakstveida apsvērumos, par to, ka šajā regulā vispārīgi ir prasīts veikt padziļinātu darījumu partnera izpēti, nevar tikt akceptēts.

39 Citādi būtu tikai tad, ja tiktu pienācīgi konstatēts, ka īpašu apstākļu dēļ attiecīgo produktu pircējam bija jārodas nopietnām šaubām par šo produktu piegādātāja faktisko esamību vai patieso identitāti, kura tam atbilstoši Regulai Nr. 178/2002 ir jākonstatē pārliecinošā veidā; tas attiecīgā gadījumā būs jāpārbauda iesniedzējtiesai.

40 Šādā gadījumā šāds apstāklis varētu būt viena no norādēm, kas kopā konsekventi apliecina, ka šis nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā.

41 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka nodokļu maksātājam, kas iesaistīts pārtikas apritē, tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, pamatojoties tikai uz to – pieņemot, ka tas ir pienācīgi konstatēts, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka minētais nodokļu maksātājs pārtikas izsekojamības nolūkā nav izpildījis ar savu piegādātāju identificēšanu saistītos pienākumus, kuri paredzēti Regulas Nr. 178/2002 18. panta 2. punktā. Šo pienākumu neizpilde tomēr var būt viena no norādēm, kas kopā konsekventi apliecina, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, un tas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

42 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam, ka nodokļu maksātājs, kas iesaistīts pārtikas apritē, nav pārbaudījis savu piegādātāju reģistrāciju kompetentajās iestādēs saskaņā ar Regulas Nr. 852/2004 6. panta 2. punktu un Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punktu, ir nozīme, novērtējot to, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā.

43 Šajā ziņā Regulas Nr. 852/2004 6. panta 2. punktā ir paredzēts, ka ikvienam pārtikas apritē iesaistītajam uzņēmējam ir jāpaziņo attiecīgajai kompetentajai iestādei par visiem saviem uzņēmumiem, kas darbojas pārtikas ražošanā, pārstrādē un izplatīšanā, lai reģistrētu minētos uzņēmumus. Saskaņā ar Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu kompetentajām iestādēm ir jāparedz procedūras, kas šiem uzņēmējiem ir jāievēro, piesakot savus uzņēmumus reģistrācijai, kā arī jāaktualizē reģistrēto uzņēmēju saraksts.

44 Jākonstatē, ka Regulās Nr. 852/2004 un Nr. 882/2004 pārtikas nozarē iesaistītam uzņēmējam nav noteikts pienākums pārbaudīt, vai tā piegādātāji ir reģistrēti atbilstoši šo regulu prasībām. Šāds pārbaudes pienākums saistībā ar PVN atskaitīšanu neizriet arī no Direktīvas 2006/112.

45 Kā atgādināts šī sprieduma 31. punktā, ja nodokļu iestāde, konstatējot rēķina izsniedzēja pieļautu krāpšanu vai pārkāpumus, vēlas pierādīt, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, tā nevar prasīt minētajam rēķina saņēmējam veikt tādas pārbaudes, kuras tam nav jāveic (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts).

46 Šajā kontekstā Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu iestāde nevar prasīt nodokļu maksātājam, kas vēlas izmantot PVN atskaitīšanas tiesības, uzrādīt dokumentus, kurus izdevis tā liellopu piegādātājs un kuros norādītas dzīvnieku krotālijas, kas paredzētas ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 1760/2000 (2000. gada 17. jūlijs), ar ko izveido liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un paredz liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķēšanu, kā arī atceļ Padomes Regulu (EK) Nr. 820/97 (OV 2000, L 204, 1. lpp.), izveidotajā identifikācijas un reģistrācijas sistēmā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 42. punkts).

47 Tāpat, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājs, kas iesaistīts pārtikas apritē, zināja vai tam bija jāzina, ka tā piegādātāji ir iesaistīti krāpšanā PVN jomā, nodokļu iestāde nevar likt šim nodokļu maksātājam pārbaudīt, vai šie piegādātāji ir izpildījuši savus reģistrācijas pienākumus, kas Savienības tiesībās paredzēti pārtikas produktu regulējuma jomā.

48 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam, ka nodokļu maksātājs, kas iesaistīts pārtikas apritē, nav pārliecinājies par savu piegādātāju reģistrāciju kompetentajās iestādēs saskaņā ar Regulas Nr. 852/2004 6. panta 2. punktu un Regulas Nr. 882/2004 31. panta 1. punktu, nav nozīmes, novērtējot to, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 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 (trešā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka nodokļu maksātājam, kas iesaistīts pārtikas apritē, tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN), pamatojoties tikai uz to – pieņemot, ka tas ir pienācīgi konstatēts, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka minētais nodokļu maksātājs pārtikas izsekojamības nolūkā nav izpildījis ar savu piegādātāju identificēšanu saistītos pienākumus, kuri paredzēti Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 178/2002 (2002. gada 28. janvāris), ar ko paredz pārtikas aprites tiesību aktu vispārīgus principus un prasības, izveido Eiropas Pārtikas nekaitīguma iestādi un paredz procedūras saistībā ar pārtikas nekaitīgumu, 18. panta 2. punktā. Šo pienākumu neizpilde tomēr varētu būt viena no norādēm, kas kopā konsekventi apliecina, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, un tas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.**

2) **Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/45, 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tam, ka nodokļu maksātājs, kas iesaistīts pārtikas apritē, nav pārliecinājies par savu piegādātāju reģistrāciju kompetentajās iestādēs saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 852/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par pārtikas produktu higiēnu 6. panta 2. punktu un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 882/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par oficiālo kontroli, ko veic, lai nodrošinātu atbilstības pārbaudi saistībā ar dzīvnieku barības un pārtikas aprites tiesību aktiem un dzīvnieku veselības un dzīvnieku labturības noteikumiem, 31. panta 1. punktu, nav nozīmes, novērtējot to, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā.**

Prechal Biltgen Malenovský

Fernlund Rossi

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 3. oktobrī.

Sekretārs
A. Calot Escobar

Trešās palātas priekšsēdētājs
A. Prechal