

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astot? pal?ta)

2022. gada 10. febru?r? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?u ties?bu aktu saska?ošana – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 179. un 183. pants – Ties?bas uz PVN atskait?šanu – K?rt?ba – P?rmaks?t? PVN kompens?cija vai atmaks?šana – Pien?kums veikt papildu maks?jumu – Nodok?u neitralit?tes princips – L?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi

Liet? C?487/20

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Julijas apel?cijas tiesa, Rum?nija) iesniedza ar 2020. gada 22. septembra l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2020. gada 2. oktobr?, tiesved?b?

Philips Or??tie SRL

pret

Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili,

TIESA (astot? pal?ta)

š?d? sast?v?: sept?t?s pal?tas priekšs?d?t?js J. Pasers [*J. Passer*], kas pilda astot?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents) un N. V?ls [*N. Wahl*],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Philips Or??tie SRL* v?rd? – M. Boian un D.?D. Dasc?lu, k? ar? E. C. Antonescu, avoca?i,
- Rum?nijas vald?bas v?rd? – E. Gane un L.?E. Ba?agoi, p?rst?ves,
- Eiropas Komisijas v?rd? – A. Armenia un J. Jokubauskait?, p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 179. panta pirmo da?u un 183. panta pirmo

da?u, k? ar? l?dzv?rt?bas, efektivit?tes un nodok?u neitralit?tes principus.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Philips Or??tie SRL* un *Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili* (Lielo nodok?u maks?t?ju p?rvald?bas ?ener?ldirekcija, Rum?nija) par ties?bu uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?šanu izmantošanas k?rt?bu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 179. pant? ir noteikts:

“Nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai nodok?a maks?t?ji, kas neregul?ri veic 12. pant? paredz?tos dar?jumus, atskait?šanas ties?bas ?steno vien?gi pieg?des laik?.”

4 Š?s direkt?vas 183. pant? ir noteikts:

“Ja k?dam taks?cijas periodam atskait?šanas summa p?rsniedz maks?jamo PVN, dal?bvalstis var saska?? ar pašu pie?emtiem noteikumiem vai nu p?rnest p?rpalikumu uz n?kamo periodu, vai ar? veikt atmaks?šanu.

Tom?r dal?bvalstis var atteikties veikt p?rnešanu vai atmaks?šanu, ja p?rpalikuma summa ir nenoz?m?ga.”

5 Min?t?s direkt?vas 252. pant? ir paredz?ts:

“1. PVN deklar?ciju iesniedz termi??, ko nosaka dal?bvalstis. Šis termi??š nevar b?t v?l?k k? divus m?nešus p?c katra taks?cijas perioda beig?m.

2. Taks?cijas periodu katra dal?bvalsts nosaka vienu, divus vai tr?s m?nešus ilgu.

Tom?r dal?bvalstis var noteikt atš?ir?gus taks?cijas periodus ar noteikumu, ka tie nep?rsniedz vienu gadu.”

Rum?nijas ties?bas

6 Saska?? ar 2015. gada 20. j?lija *Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedur? fiscal?* (Likums Nr. 207/2015 par Nodok?u procesa kodeksu; 2015. gada 23. j?lija *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 547; turpm?k tekst? – “Nodok?u procesa kodekss”) 157. panta 2. punkta b a) apakšpunktu par nodok?u par?du netiek uzskat?tas “nodok?a saist?bas, kas noteiktas atbilstoši likumam apstr?d?tos administrat?vos nodok?u aktos un ir garant?tas atbilstoši 210.–211. vai 235. pantam”.

7 Nodok?u procesa kodeksa 233. pant? “Piespiedu izpildes aptur?šana” tostarp ir paredz?ts:

“[.]

(2.a) Piespiedu izpilde tiek aptur?ta vai netiek s?kta š?dos gad?jumos:

a) par nodok?u pras?jumiem, kurus noteikusi kompetent? nodok?u iest?de ar l?mumu, ja p?c

Izmuma paziņošanas par dienaks informācija iestādi par bankas galvojuma vai galvojuma apdrošināšanas polises iesniegšanu saskaņā ar 235. pantu. Piespiedu izpilde turpinās vai tiek sākta, ja par dienaks neiesniedz bankas galvojumu vai galvojuma apdrošināšanas polisi 45 dienu laikā pēc tās izmuma paziņošanas dienas, kurā ir noteikti nodokļu prasījumi;

b) par nodokļu prasījumiem, kas noteikti atbilstoši likumam apstrīdētos administratīvajos nodokļu aktos un kas garantēti atbilstoši 210.–211. pantam. Piespiedu izpilde turpinās vai tiek sākta pēc tam, kad administratīvie nodokļu akti ir kļuvuši galīgi saskaņā ar pārsūdzības sistēmu administratīvā kārta vai tiesā.

(2.c) Visā laikposmā, kad ir apturēta piespiedu izpilde saskaņā ar 2.c punktu, nodokļu prasījumi, kuru piedziņa ir apturēta, netiek dzēsti, izņemot gadījumus, kad par dienaks izvērš tos dzēst atbilstoši 165. panta 8. punktam.

[..]”

8 Nodokļu procesa kodeksa 235. panta 1. un 5. punkts ir formulēts šādi:

“(1) Administratīvu nodokļu aktu, kuros ir noteikti nodokļu prasījumi, apstrīdēšanas gadījumā saskaņā ar šo kodeksu arī administratīvās lietas izskatēšanas laikā piespiedu izpilde par apstrīdētajām nodokļu saistībām tiek apturēta vai netiek sākta, ja par dienaks kompetentajai nodokļu iestādei iesniedz bankas galvojumu vai galvojuma apdrošināšanas polisi par apstrīdētajām un galvojuma iesniegšanas brīdī nenomaksētajām nodokļu saistībām. Bankas galvojuma vai galvojuma apdrošināšanas polises derīguma termiņam ir jābūt vismaz sešiem mēnešiem no to izdošanas dienas.

[..]

(5) Visā laikposmā, kad saskaņā ar šo pantu piespiedu izpilde ir apturēta, nodokļu prasījumi, kuru piedziņa ir apturēta, netiek dzēsti, izņemot gadījumus, kad par dienaks izvērš tos dzēst atbilstoši 165. panta 8. punktam.”

9 2015. gada 8. septembra *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 227/2015 par nodokļu kodeksu; 2015. gada 10. septembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 688; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) 303. pants ir noteikts:

“(1) Kad taksācijas periodā atskaitāmais nodoklis par ieguldīšanu, ko veicis par PVN maksātāju reģistrējies nodokļu maksātājs, atbilstoši 316. pantam ir lielāks nekā nodoklis, kas samaksāts par apliekamajiem darījumiem, no tā izriet pārpalikums atsaucē periodā, ko turpmāk dēvē par *nodokļa negatīvo summu*.

(2) Kad ir noteikts maksājams nodoklis vai nodokļa negatīvā summa par atsaucē taksācijas periodā veiktajiem darījumiem, nodokļu maksātājiem ir jāveic šajā pantā minētās korekcijas, iesniedzot 323. pantā minēto nodokļu deklarāciju.

(3) Nodokļa kumulatīvā negatīvā summatiek noteikta, nodokļa negatīvajai summai, kas ir radusies atsaucē taksācijas periodā, pieskaitot nodokļa negatīvās summas atlikumu, kurš ir pārnests no deklarācijas par iepriekšējo taksācijas periodu, ja nav tikusi pieprasīta tā atmaksa, un PVN negatīvo starpību, ko nodokļu pārbaudes struktūras noteikušas ar lēmumiem, kuri paziņoti līdz nodokļu deklarācijas iesniegšanas dienai.

(4) Kumulatīvais maksājams nodoklis tiek noteikts atsaucē taksācijas periodā, atsaucē taksācijas periodā maksājamajam nodoklim pieskaitot līdz 323. pantā minētās nodokļu deklarācijas iesniegšanas dienai Valsts kasā neiemaksātās par iepriekšējo taksācijas periodu

maksājām nodokļa atlikuma summas, kā arī līdz nodokļu deklarācijas iesniegšanas dienai Valsts kasē neiemaksāt maksājām PVN starpību, ko nodokļu pārbaudes struktūras noteikušas arī lūmumiem, kuri paziņoti līdz deklarācijas iesniegšanas dienai. Atkājoties:

a) pirmajā nodokļu deklarācijā, kas ir iesniegta nodokļu iestādei pēc dienas, kad ir apstiprināta atvieglota maksāšanas kārtība, no deklarācijas par iepriekšējo taksācijas periodu netiek pārņests kumulatīvais maksājams nodoklis, par kuru ir apstiprināta atvieglota maksāšanas kārtība;

b) pirmajā nodokļu deklarācijā, kas ir iesniegta nodokļu iestādei pēc dienas, kad minēto iestādi ir ierakstīta visu kreditoru sarakstā saskaņā ar Likumu Nr. 85/2014, no deklarācijas par iepriekšējo taksācijas periodu netiek pārņests kumulatīvais maksājams nodoklis, par kuru nodokļu iestāde ir veikusi ierakstu visu kreditoru sarakstā atbilstoši Likuma Nr. 85/2014 noteikumiem.

(5) Atkājoties no 3. un 4. punkta noteikumiem, nodokļu pārbaudes struktūru konstatēto negatīvo PVN starpību vai Valsts kasē maksājām PVN nesamaksātās summas līdz nodokļu deklarācijas iesniegšanas dienai, ar nodokļu pārbaudes struktūru lūmumiem konstatēto maksājām PVN starpību, kā izpildi tiesu iestādes ir apturējušas atbilstoši likumam, atkarībā no konkrētā gadījuma netiek pieskaitīta negatīvajai summai vai kumulatīvajam maksājāmajam nodoklim, kas radies periodos, kuros ir tikusi apturēta lūmuma izpilde. Šīs summas tiek iekāutas nodokļa deklarācijā par to taksācijas periodu, kurā tika izbeigts lūmuma izpildes apturējums, nolūkā noteikt kumulatīvo negatīvo nodokļa summu vai – attiecīgā gadījumā – kumulatīvo maksājamo nodokli.

(6) Iesniedzot 323. pantā minēto nodokļu deklarāciju, nodokļu maksātājiem ir jānosaka starpība starp 3. un 4. punktā minētajām summām, kas ir nodokļa korekcijas, un ir jānosaka maksājām nodokļa atlikums vai nodokļa negatīvās summas atlikums. Ja kumulatīvais maksājams nodoklis ir lielāks nekā kumulatīvā negatīvā nodokļa summa, no tās izriet maksājām nodokļa atlikums atsaucēs taksācijas periodā. Ja kumulatīvā negatīvā nodokļa summa ir lielāka nekā kumulatīvais maksājams nodoklis, no tās izriet nodokļa summas negatīvais atlikums atsaucēs taksācijas periodā.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

10 2016. gada septembrī Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija izdeva paziņojumu par nodokli (turpmāk tekstā – “paziņojums par nodokli”), pieprasot *Philips Orto* samaksāt summu 31 628 916 Rumānijas lejas (RON) (aptuveni 6 325 783 EUR) kā PVN un papildu nodokļu saistības.

11 Ģemot vērā, ka attiecībā uz summām, kas noteiktas šajā paziņojumā par nodokli, izpilde nebija apturēta, *Philips Orto* deklarācijā par 2016. gada septembri iekāva summu 21 799 334 RON (aptuveni 4 359 866 EUR), kas atbilst “paziņojumā par nesamaksāto nodokli noteiktajai līdz PVN deklarācijas iesniegšanas brīdim maksājām PVN starpībai”, nepieprasot tās atmaksu. Pēc ieskaita *Philips Orto* palika pienākums nomaksāt summu 12 096 916 RON (aptuveni 2 419 383 EUR).

12 Turklīt *Philips Or??tie* 2016. gada 4. novembrī iesniedza nodokļu sēdē par paziņojumu par nodokli, apstrīdot tiesiskumu attiecībā uz summu 21 799 334 RON (aptuveni 4 359 866 EUR). Šīs sēdēbas iesniegšanas laikā *Philips Or??tie* iesniedza tajā pašā dienā izdotu vēstuli par bankas galvojumu par summu 31 577 059 RON (aptuveni 6 315 412 EUR). Šī bankas galvojuma vēstule tika pagarināta ar vēlākiem papildu aktiem līdz 2020. gada 4. martam.

13 Laikā no 2016. gada novembra līdz 2019. gada martam *Philips Or??tie* iesniedza PVN deklarācijas, kuru 38. ailē katra maksājumi nebija iegrāmatoti maksājamā PVN starpība, kas norādīta paziņojumā par nodokli un kas nebija samaksāta līdz šo deklarāciju iesniegšanas datumam, vienlaikus līdzot atmaksāt PVN. Šī sabiedrība uzskatīja, ka, ņemot vērā Nodokļu procesa kodeksa 233. pantu un 235. panta 1. un 5. punktu, šo starpību nevar nedz kvalificēt kā "katru maksājumu", nedz arī to var ietilpt "kumulatīvajā maksājamajā PVN", kā tas ir definēts Nodokļu kodeksa 303. panta 4. punktā. Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija pieņēma lēmumus par PVN atmaksāšanu, neizvirzot iebildumus nedz par veidu, kādā tika aizpildītas minētās deklarācijas, nedz par *Philips Or??tie* sniegto attiecīgo normu interpretāciju.

14 Ar 2019. gada 5. marta spriedumu *Curtea de Apel București* (Bukarestes apeliācijas tiesa, Rumānija) apmierināja *Philips Or??tie* celto prasību pret paziņojumu par nodokli un atcēla PVN papildu summu 21 799 334 RON (aptuveni 4 359 866 EUR). No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka to pieņemšanas brīdī šis spriedums nebija galīgs.

15 PVN deklarācijās par 2019. gada aprīli un maiju *Philips Or??tie*, tātad kā iepriekš, līdz šo deklarāciju iesniegšanas datumam nebija iekļuvusi to 38. ailē maksājamā PVN starpība, kas bija konstatēta paziņojumā par nodokli un nebija samaksāta līdz nodokļa deklarācijas iesniegšanas dienai.

16 Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija informēja *Philips Or??tie*, ka to uzskata, ka 2019. gada aprīlī un maijā deklarāciju 38. ailē attiecībā uz maksājamā PVN summu 12 096 916 RON (aptuveni 2 419 383 EUR) apmērā ir aizpildīta nepareizi, un pieņēma divus lēmumus par šo rīcību korekciju, ar kuriem to grozīja tajās norādīto maksājamo PVN summu, iekļaujot kopējā maksājamā PVN summu 21 799 334 RON (aptuveni 4 359 866 EUR), līdz ar to tieši ietekmējot atmaksājamo PVN summu.

17 Pēc tam, kad *Philips Or??tie* administratīvā sēdēba par šiem lēmumiem tika noraidīta, to vērsīs iesniegzt tiesā ar prasību atcelt minētos lēmumus, tostarp norādot, ka, tātad kā Nodokļu procesa kodeksā ir atzīta ar apstrīdētiem nodokļu aktiem noteikto saistību, attiecībā uz kurām ir iesniegta bankas galvojuma vēstule, izpildes apturoša iedarbība, šis pats noteikums esot jāpiemēro arī gadījumā, kad šīs maksāšanas saistības attiecas uz papildu PVN, kas ir noteikts ar apstrīdētiem paziņojumiem par nodokli, un tas ir jo vairāk tādēļ, ka šo interpretāciju apstiprinājušas nodokļu iestādes laikā no 2016. gada novembra līdz 2019. gada martam. Šī sabiedrība arī norādīja, ka, lai gan patiešām dalībvalstī ir rīcības brīvība, transponējot PVN direktīvas normas, tām ir jāievēro piemērojamie vispārīgie principi, proti, PVN līdzvērtības, efektivitātes un neitralitātes principi, kuri ir definēti Tiesas judikatūrā šajā jomā un kuri šajā gadījumā Rumānijas tiesībās nav ievēroti.

18 Savuk?rt Lielo nodok?u maks?t?ju p?rvald?bas ?ener?ldirekcija apgalvoja, ka maks?jam? vai atmaks?jam? PVN noteikšanas meh?nisms ir ?pašs meh?nisms un ka Nodok?u kodeksa 303. panta 4. un 5. punkta noteikumiem ir speci?l?s ties?bu normas raksturs sal?dzin?jum? ar Nodok?u procesa kodeksa 157., 233. un 235. panta noteikumiem, kas ir piem?rojami tikai cita veida nodok?iem un nodev?m. L?dz ar to v?stules par bankas galvojumu iesniegšana neesot pietiekama, lai no “kumulat?v? maks?jam? PVN” apr??ina izsl?gtu ar apstr?d?to pazi?ojumu par nodokli noteikt?s nodok?u saist?bas.

19 Š?dos apst?k?os *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Juliijas apel?cijas tiesa, Rum?nija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN d]irekt?vas 179. panta [pirm?s da?a] un 183. panta [pirm?s da?a] noteikumi, lasot tos kopsakar? ar l?dzv?rt?bas, efektivit?tes un neitralit?tes principiem, var tikt interpret?ti t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?da valsts ties?bu norma/prakse, kas nosaka atmaks?jam? PVN summas samazin?jumu, iek?aujot maks?jam? PVN apr??in? summas, kuras tiek klasific?tas k? papildu maks?juma saist?bas – kas ir noteiktas ar pazi?ojumu par nodokli, kurš ir atcelts ar spriedumu, kas v?l nav k?uvis gal?gs –, gad?jum?, ja š?das papildu saist?bas ir nodrošin?tas ar bankas galvojumu un valsts procesu?l?s normas nodok?u jom? min?t? galvojuma rezult?t? atz?st izpildes aptur?jumu attiec?b? uz p?r?jiem nodok?iem un nodev?m?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

20 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 179. panta pirm? da?a un 183. panta pirm? da?a, k? ar? nodok?u neitralit?tes, l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, ar ko dal?bvalsts nodok?u administr?cijai ir at?auts atteikties atmaks?t PVN papildu summu, kura ir apr??in?ta un samaks?ta p?c tam, kad attiec?gais nodok?u maks?t?js ir p?rs?dz?jis gal?go pazi?ojumu par nodokli, un attiec?b? uz kuru par labu šim nodok?a maks?t?jam ir pie?emts tiesas nol?mums, kas v?l nav k?uvis gal?gs, ja šim p?d?jam min?tajam ir bankas galvojums par apl?kojamo PVN summu un atbilstoši valsts procesu?laj?m ties?b?m attiec?b? uz p?r?jiem nodok?iem un nodev?m š?da bankas galvojuma esam?ba ?auj sa?emt šo atmaksu.

21 Vispirms ir j?atg?dina, ka Tiesai uz šo jaut?jumu ir j?atbild, pamatojoties uz iesniedz?jtiesas, kurai vien?gajai ir kompetence šaj? zi??, defin?to valsts tiesisko regul?jumu un faktiskajiem apst?k?iem, un j?sniedz tai visi Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementi, kas tai ?autu izv?rt?t š? tiesisk? regul?juma atbilst?bu PVN direkt?vas norm?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 38. punkts).

22 L?dz ar to šaj? liet? nav j?izv?rt? Rum?nijas vald?bas izvirz?t? argument?cija, saska?? ar kuru *Philips Or??tie* esot bijušas citas iesp?jas – nek? t?s, kuras t? izv?l?j?s savu ties?bu ?stenošanai –, kas tai neb?tu rad?jušas papildu finanšu slogu. Proti, š?du iesp?ju esam?bu Rum?nijas ties?b?s iesniedz?jtiesa nav min?jusi, un Tiesai iesniedz?jtiesas veikt? valsts ties?bu interpret?cija nav j?p?rskata.

23 Turpin?jum? j?atg?dina, ka atbilstoši PVN direkt?vas 179. panta pirmajai da?ai nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot summu, par kuru taj? paš? laikposm? raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas. Š?s direkt?vas 183. panta pirmaj? da?? ir preciz?ts – ja atskait?jumu summa p?rsniedz PVN summu, kas maks?jama par attiec?go taks?cijas periodu, past?v atlikums, kas var vai nu tikt p?rnests uz n?kamo periodu, vai ar? tikt atmaks?ts.

24 Turkl?t Tiesa atk?rtoti ir nospriedusi, ka, lai gan PVN direkt?vas 183. pant? paredz?to

tiesību uz pārmaksāt PVN atmaksāšanu? stenošana princip? ir dalībvalstu procesuālās autonomijas ziņā, tomēr šo autonomiju ierobežo līdzvērības un efektivitātes principi (spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Runājot par iespēju saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu paredzēt, ka pārmaksātais PVN tiek pārnests uz nākamā maksājuma periodu vai arī atmaksāts, Tiesa ir precizējusi, ka, lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība, nosakot pārmaksātā PVN atmaksāšanas kārtību, šā kārtība nedrīkst apdraudēt nodokļa neitralitātes principu, liekot nodokļa maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu. It īpaši šādi kārtībai ir jāauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs PVN pārmaksas, un tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un katrā ziņā izvēlētais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 183. pants nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas noteikti nepieļauj tādā valsts tiesisko regulājumā, kurā ir paredzēta tādā pārmaksātā PVN atmaksāšanas kārtība, kas apvieno divus šajā 183. pantā paredzētos pārmaksātā PVN atmaksāšanas veidus, proti, pārņemšanu uz nākamā laikposma un šīs pārmaksas atmaksu, vai kurā ir paredzēta šīs pārmaksas pārņemšana nevis uz nākamā maksājuma periodu, bet gan uz vairākiem maksājuma periodiem, ja tiek ievēroti PVN direktīvas 252. panta 2. punktā noteiktie ierobežojumi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 47.–49. punkts).

27 Savukārt valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir jāsedz daļa no pārmaksātā PVN finansiālā sloga laikposmā, kas nav uzskatāms par saprātīgu, apdraud nodokļa neitralitātes principu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, 27. punkts).

28 Šajā gadījumā, runājot par nodokļa neitralitātes principu, ir jākonstatē, ka, tā kā līguma sniegtā prejudiciālā nolikumā nav norādīts precīzs periods, kurā nodokļa maksātājs, piemērojot Rumānijas tiesību aktus, nevar saņemt pārmaksātā PVN atmaksu, uz kuru tas var atsaukties saistībā ar noteikto maksājuma periodu, iesniedzot tiesai, kas vienīgā ir kompetenta lemt par faktiem, ir jāizlemj, vai šie tiesību akti liek nodokļa maksātājam tādā laikposmā, kas netiek uzskatīts par saprātīgu, uzņemties finansiālo atbildību par visu pārmaksāto PVN vai daļu no tā.

29 Attiecībā uz līdzvērības un efektivitātes principiem, uz kuriem jau ir atsauce šā sprieduma 24. punktā, ir jāatgādina, ka procesuālie noteikumi prasībām, kas paredzētas, lai aizsargātu Savienības tiesību sistēmas paredzētās nodokļa maksājuma tiesības, katrā ziņā nedrīkst būt nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas valsts tiesību sistēmā attiecas uz līdzīgām prasībām (līdzvērības princips), nedz arī būt izstrādāti tā, lai praksē padarītu par neiespējamu vai pārāk grūti apgrūtinātu to tiesību izmantošanu, kuras paredzētas Savienības tiesību sistēmā (efektivitātes princips) (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Câmpean*, C-200/14, EU:C:2016:494, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Protams, iesniedz?jtiesai, kas vien?g? var tieši zin?t pret valsti v?rsto restit?cijas pras?bu k?rt?bu, ir j?p?rbauda, vai procesu?lie noteikumi, kas paredz?ti, lai valsts ties?b?s nodrošin?tu Savien?bas ties?b?s paredz?to nodok?u maks?t?ju ties?bu iev?rošanu, atbilst l?dzv?rt?bas principam, un j?p?rbauda iesp?jami l?dz?go pras?bu valsts ties?b?s priekšmets un to b?tisk?s sast?vda?as. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda attiec?go pras?bu sal?dzin?m?ba no priekšmeta, iemesla un b?tisko sast?vda?u skat?juma (spriedums, 2012. gada 19. j?lijs, *Littlewoods Retail* u.c., C?591/10, EU:C:2012:478, 31. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

31 Tom?r Tiesa var valsts tiesai t?s veicamajai p?rbaudei sniegt noteiktus elementus saist?b? ar Savien?bas ties?bu interpret?ciju.

32 Šaj? gad?jum? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu iesniedz?jtiesa nor?da, ka nodok?u saist?bu visp?r?j? sist?m?, kas attiecas uz valsts nodok?iem un nodev?m, k? tas ir paredz?ts Nodok?u procesa kodeksa 157., 233. un 235. pant?, ir paredz?ta norma, saska?? ar kuru, ja pazi?ojums par nodokli tiek apstr?d?ts, bet ja tiek iesniegta bankas galvojuma v?stule attiec?b? uz vis?m ar to saist?taj?m nodok?u saist?b?m, š? pazi?ojuma izpildu raksturs tiek aptur?ts un šo saist?bu izpilde var tikt veikta tikai avansa veid? un tikai p?c par?dnieka piepras?juma. Savuk?rt PVN jom? šie noteikumi neesot piem?rojami, un Nodok?u kodeksa 303. panta 4. un 5. punkt? š?da norma neesot paredz?ta, l?dz ar to bankas galvojuma v?stules iesniegšana nevar aptur?t PVN nodok?u saist?bu iekas?jam?bu.

33 Lai pier?d?tu, ka l?dzv?rt?bas princips ir iev?rots, Rum?nijas vald?ba nor?da, pirmk?rt, ka, t? k? *Philips Or??tie* v?l?j?s aptur?t pazi?ojuma par nodokli iedarb?bu, tai bija iesp?ja administrat?vaj? ties? to l?gt aptur?t, iev?rojot nosac?jumus, kas noteikti *Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004* (Likums par administrat?vo procesu Nr. 554/2004; 2004. gada 7. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 1154) 14. un 15. pant? paredz?tajos apst?k?os. Otrk?rt, š?das apturošas iedarb?bas neatz?šana PVN jom?, lai gan š? iedarb?ba ir atz?ta attiec?b? uz citiem nodok?u pien?kumiem, nevar likt apšaub?t l?dzv?rt?bas principa iev?rošanu, iev?rojot to, ka š? aptur?šana neietekm? PVN atskait?mo raksturu un nodok?u saist?bu izbeigšanu k? t?du. PVN jom? piem?rojamie procesu?lie noteikumi t?tad neesot nelabv?l?g?ki par noteikumiem, kas ir piem?rojami nodok?u saist?b?m, kuras izriet no valsts ties?b?m, ?emot v?r?, ka samaksas pien?kums katr? zi?? esot nevis dz?sts, bet gan tikai aptur?ts.

34 T?d?j?di, lai noteiktu, vai pamatliet? l?dzv?rt?bas princips ir iev?rots, iesniedz?jtiesai b?s j?izv?rt?, pirmk?rt, vai pras?bas, kur?m ir piem?rojami t?di procesu?lie noteikumi, ko Rum?nijas vald?ba uzskata par analogiem Nodok?u procesa kodeksa 157., 233. un 235. pant? paredz?tajiem to priekšmeta, k? ar? galveno elementu zi??, ir sal?dzin?mas ar pras?bu, kas pamatota ar t?d?m no Savien?bas ties?b?m izrietoš?m ties?b?m, k?da ir pras?ba pamatliet?.

35 Š?iet, ka tas t? nav, k? to ir nor?d?jusi pati iesniedz?jtiesa attiec?b? uz pras?b?m saist?b? ar pien?kumu maks?t PVN, kas izriet no apstr?d?tajiem pazi?ojumiem par nodok?iem, un iesp?j?m pan?kt šo pien?kumu izpildes aptur?šanu; tas tom?r ir j?p?rbauda šai tiesai.

36 Otrk?rt, min?tajai tiesai b?s j?nosaka, vai pras?b?m valst?, kuras t? ir identific?jusi k? l?dz?gas pamatliet? apl?kotajai pras?bai, piem?rojam? procesu?l? k?rt?ba paties?b? nav labv?l?g?ka par to, kas ir piem?rojama taj? izskat?maj? liet? saska?? ar Nodok?u kodeksa 303. panta 4. un 5. punktu. Ta?u j?konstat?, ka no iesniedz?jtiesas l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu sniegt? valsts ties?bu apraksta izriet, ka šaj? gad?jum? nodok?u maks?t?ju PVN jom? r?c?b? ir maz?k labv?l?gi procesu?lie l?dzek?i nek? tie, kas tiem ir saist?b? ar ties?b?m, kuras izriet no valsts ties?bu aktiem, attiec?b? uz p?r?jiem nodok?iem un nodev?m, kas nav PVN. Iesniedz?jtiesai ir j?veic vajadz?g?s p?rbaudes, lai nodrošin?tu l?dzv?rt?bas principa iev?rošanu saist?b? ar taj? izskat?majai lietai piem?rojamo tiesisko regul?jumu.

37 Attiec?b? uz efektivit?tes principu pietiek konstat?t, ka šaj? gad?jum? šis princips, š?iet, netiek apl?kots, jo – un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai – no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem neizriet un turkl?t netiek apgalvots, ka pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums padar?tu p?rm?r?gi gr?tu vai neiesp?jamu no Savien?bas ties?bu sist?mas izrietošo ties?bu ?stenošanu. T?tad par to nav j?lemj.

38 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 179. panta pirm? da?a un 183. panta pirm? da?a, k? ar? l?dzv?rt?bas princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ta procesu?l? k?rt?ba pras?b?m par PVN atmaks?šanu, kuru pamat? ir kop?j?s PVN sist?mas p?rk?pums, kas ir nelabv?l?g?ka nek? k?rt?ba, ko piem?ro l?dz?g?m pras?b?m, kuru pamat? ir valsts ties?bu par nodok?iem un nodev?m, kas nav PVN, p?rk?pums.

Par ties?šan?s izdevumiem

39 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 179. panta pirm? da?a un 183. panta pirm? da?a, k? ar? l?dzv?rt?bas princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ta procesu?l? k?rt?ba pras?b?m par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atmaks?šanu, kuru pamat? ir kop?j?s PVN sist?mas p?rk?pums, kas ir nelabv?l?g?ka nek? k?rt?ba, ko piem?ro l?dz?g?m pras?b?m, kuru pamat? ir valsts ties?bu par nodok?iem un nodev?m, kas nav PVN, p?rk?pums.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.