

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2018. gada 26. aprīlī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Direktīva 2006/112/EK – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Priekšnodokļa atskaitošana – Tiesības uz PVN atmaksāšanu – Darījumi, kas attiecas uz taksācijas periodu, par kuru jau ir pabeigta nodokļu revīzija – Valsts tiesību akti – Iespēja nodokļa maksātājam koriģēt nodokļa deklarācijas, par kurām jau ir notikusi nodokļu revīzija – Izslēgšana – Efektivitātes princips – Nodokļu neitralitāte – Tiesiskā noteiktība

Lieta C-81/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Suceava* (Suāvas apelošanas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2017. gada 23. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 14. februārī, tiesvedībā

Zabrus Siret SRL

pret

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Vajda [*C. Vajda*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] (referenti) un K. Jirimē [K. *Jürimäe*],

ģenerālvokāts: N. Vāls [*N. Wahl*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Rumānijas valdības vārdā – R. Radu, kār C. M. Florescu un R. Mangu, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un L. Radu Bouyon, pārstāves,

ģemot vērā lūgumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokāta uzklaušanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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.

j?lijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.), (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) normas, k? ar? nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principus.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Zabrus Siret SRL* (turpm?k tekst? – “*Zabrus*”) un *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava* (Jasu Re?ion?l? valsts finanšu ?ener?ldirekcija – Su?avas Valsts finanšu administr?cija, Rum?nija; turpm?k tekst? – “?ener?ldirekcija”) par iesp?ju nodok?a maks?t?jam kori??t faktu k??das pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) deklar?cij?s, lai izmantotu ties?bas uz PVN atskait?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 167. pant? ir paredz?ts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

4 Š?s direkt?vas 168. pant? ir noteikts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

5 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 kop?jo PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas”.

6 Š?s direkt?vas 180. pants ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis nodok?a maks?t?jam var ?aut veikt atskait?šanu, kuru tas nav veicis saska?? ar 178. un 179. pantu.”

7 Saska?? ar PVN direkt?vas 182. pantu “dal?bvalstis paredz nosac?jumus un s?ki izstr?d?tus noteikumus 180. un 181. panta piem?rošanai”.

8 PVN direkt?vas 183. pant? ir paredz?ts:

“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.”

9 Š?s direkt?vas 250. pant? ir noteikts:

“1. Katrs nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cikt?l tas

nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopā vārta, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vārta.

2. Dalībvalstis atļauj un var pieprasīt 1. punktā minētās deklarācijas iesniegt elektroniski atbilstīgi dalībvalstu izstrādājumiem nosacījumiem.”

10 Minētās direktīvas 252. pantā ir noteikts:

“1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāks kā divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu.”

Rumānijas tiesības

11 *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (Valdības rīkojums Nr. 92/2003 par nodokļu procesu lo kodeksu, *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 863, 2005. gada 26. septembris), pamatlietas aktu norises laikā spēkā esošajā redakcijā (turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa kodekss”), 84. pantā “Nodokļu deklarāciju korekcija” bija paredzēts:

“(1) Nodokļu maksātājs var pēc savas ierosmes koriģēt nodokļu deklarācijas tiesību noteikt nodokļu pienākumus noilguma termiņā.

(2) Ikreiz, kad nodokļu maksātājs konstatē kādas sākotnējās deklarācijas, viņš var deklarāciju koriģēt, iesniedzot korekcijas deklarāciju.

(3) Saistībā ar [PVN] nodokļa deklarācijas pieņemšanu korekcija tiek veikta saskaņā ar Nodokļu kodeksa normām. [PVN] deklarācijas pieņemšanu aktu korekciju veic, pamatojoties uz procedūru, kas apstiprināta ar *Agencia Națională de Administrare Fiscală* (Valsts nodokļu administrācijas aģentūra (ANAF)) priekšsēdētāja lēmumu.

(4) Nodokļu deklarācijas nevar tikt nedz iesniegtas, nedz koriģētas pēc tam, kad ir anulētas tiesības veikt vēlāku pārbaudi, izņemot situācijas, kurās korekcija ir jāveic, jo ir vai nav ievērots kāds likuma noteikums, kurā ir paredzēta nodokļa bāzes un/vai attiecīgā nodokļa korekcija.

(5) “Kādas” saskaņā ar šo pantu ir kādas attiecībā uz nodokļu, nodevu un iemaksu apjomu, pielikamo preču un ienākumu apjomu, kā arī ikvienu citu nodokļa bāzes elementu.

(6) Ja nodokļu kontroles laikā nodokļu maksātājs iesniedz vai koriģē nodokļu deklarācijas par laikposmiem un par nodokļiem, nodevām, iemaksām un citiem ienākumiem, par kuriem tiek veikta nodokļu revīzija, tad nodokļu iestāde tos neņem vērā.”

12 Nodokļu procesa kodeksa 105. pantā, kas ietver “Noteikumus par nodokļu revīziju”, ir noteikts:

“[.]

(3) Nodokļu revīziju veic tikai vienu reizi par katru nodokli, nodevu, iemaksu un jebkuru citu konsolidētajā kopbudžetā maksājamo summu un par katru taksācijas periodu.

[.]

(5) Nodokļu revīziju veic, piemērojot neatkarības, vienreizības, autonomijas, hierarhijas, teritorialitātes un decentralizācijas principus.

[..]

(8) Nodokļu revīzijai beidzoties, nodokļu maksātājam ir jādeklarē, ka tas ir iesniedzis visus nodokļu revīzijai prasītos dokumentus un informāciju.

(9) Nodokļu maksātājam ir jāveic nodokļu revīzijas sagatavotajā aktā noteiktie pasākumi, ievērojot nodokļu revīzijas iestāžu noteiktos termiņus un nosacījumus.”

13 Šķ kodeksa 105.a pants, kas attiecas uz “Noteikumiem par atkārtotu revīziju”, ir formulēts šādi:

“(1) Atkāpjoties no 105. panta 3. punkta noteikumiem, nodokļu inspektors var nolemt veikt kāda noteikta laikposma atkārtotu revīziju.

(2) “Atkārtota revīzija” ir nodokļu revīzija, kas veikta pēc tūdu papildu datu parādīšanās, kuri nodokļu inspektoriem nebija zināmi revīzijas laikā un kuri ietekmē šīs revīzijas rezultātus.

(3) “Papildu dati” ir informācija, dokumenti vai citi rakstveida dokumenti, kas iegūti pēc kontrolpārbaudes, bez iepriekšēja brīdinājuma vai ko nodokļu iestādei paziņojušas kriminālvajāšanas struktūras vai citas valsts iestādes, vai ko revīzijas iestādes ieguvušas jebkādā veidā un kas var grozīt iepriekšējās nodokļu revīzijas rezultātu.

(4) Atkārtotās revīzijas procedūras sākumā nodokļu kontroles iestādei ir jāpaziņo nodokļu maksātājam lūgums veikt atkārtotu revīziju, ko var apstrīdēt saskaņā ar šķ kodeksa noteikumiem. Noteikumi attiecībā uz paziņojuma par revīzijas saturu un paziņošanu ir attiecīgi piemērojami lūgumam par atkārtotu revīziju.”

14 Minētā kodeksa 106. panta “Nodokļu maksātāja pienākums sadarboties” 1. punktā ir paredzēts, ka nodokļu maksātājam ir jāsadarbojas, lai noskaidrotu faktisko nodokļu situāciju. Vīam jāsniedz informācija un nodokļu revīzijas veikšanas vietā jāuzrāda visi dokumenti, kā arī jebkurš cits elements, kas nepieciešams nodokļu nolikuma svarīgu faktisko situāciju noskaidrošanai.

15 2007. gada 14. maija *Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată* (Rkojums Nr. 179 par faktu kādu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas koriģēšanas noteikumu apstiprināšanu; turpmāk tekstā – “Rkojums Nr. 179/2007”) 1. pielikuma 1., 3.1., 4.1. un 4.2. punkti ir noteikti:

“1. Kompetentā nodokļu iestāde pēc pašas ierosmes vai pēc nodokļu maksātāja lūguma var koriģēt faktu kādas PVN maksātāju iesniegtajā [PVN] deklarācijā.

[..]

3.1. [PVN] deklarācijā pieautās faktu kādas var koriģēt 5 gadu noilguma termiņā, sākot no nākamā gada pēc tā gada, kurā tika iesniegta koriģējamā deklarācija, 1. janvārī.

[..]

4.1. Pamatojoties uz šiem noteikumiem, koriģēt faktu kļūdas [PVN] deklarācijā nav atļauts par to taksācijas periodu, par kuru jau ir veikta vai tiek veikta nodokļu revīzija.

4.2. Atkāpjoties no 4.1. punkta, [PVN] deklarāciju koriģēšana var notikt, pamatojoties uz nodokļu revīzijas iestādes paziņotu lēmumu par veicamajiem pasākumiem. Tādā gadījumā nodokļu maksātāja iesniegtajam līgumam koriģēt faktu kļūdu tiek pievienota lēmuma par veicamajiem pasākumiem kopija vai oriģināls.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *Zabrus* tika veikta PVN revīzija par laikposmu no 2014. gada 1. maija līdz 30. novembrim. Šī revīzija tika noslēgta ar 2015. gada 26. janvāra ziņojumu.

17 2015. gada 25. maijā *Zabrus* iesniedza PVN deklarāciju par 2015. gada aprīli ar šādu nodokļa atmaksāšanas iespeju. Šajā sakarā tā it īpaši prasīja atmaksāt divas summas, kas sasniedz attiecīgi 39 637 Rumānijas lejas (RON) un 26 627 (RON). Pirmā summa tika ierakstīta šajā deklarācijā pēc grāmatvedības dokumenta par PVN kompensāciju par 2014. gada jūliju korekcijas pēc iepriekš minētās nodokļu revīzijas pabeigšanas. Otrā summa izriet no 2014. gadā veikto darījumu korekcijas 2015. gada februārī, attiecībā uz kuriem *Zabrus* ir identificējis atbilstošus apliecināšus dokumentus savā grāmatvedībā tikai pēc minētās nodokļu revīzijas.

18 Pēc tam *Zabrus* tika veikta nodokļu revīzija par laikposmu no 2014. gada 1. decembra līdz 2015. gada 30. aprīlim. Šī nodokļu revīzija tika noslēgta ar 2015. gada 9. jūlijā izdotu ziņojumu.

19 Nodokļu iestādes atteicās atmaksāt PVN summas 39 637 RON un 26 627 RON apmērā ar pamatojumu, ka prasītās summas attiecas uz darījumiem, kas ir notikuši taksācijas periodā pirms kontrolētā laikposma, par kuru jau ir notikusi nodokļu revīzija saistībā ar PVN, kura beidzās 2015. gada 26. janvārī. Tās norādīja, ka saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu nodokļu revīzijas vienreizbāsi princips liedz atmaksāt šīs *Zabrus* prasītās summas, jo attiecībā uz jau revidēto laikposmu nav konstatēti nekādi pārkāpumi attiecībā uz PVN maksājumiem un revīzijas iestādes nav pieņēmušas nevienu lēmumu, kurā būtu noteikti pasākumi, kas jāveic *Zabrus*.

20 *Zabrus* bez panākumiem dažādos administratīvos ceļos ir mēģinājusi izvirzīt savas tiesības uz PVN atmaksāšanu. It īpaši gan tās pieteikums veikt atkārtotu revīziju par laikposmu no 2014. gada 1. maija līdz 30. novembrim, gan tās pieteikums koriģēt faktu kļūdu PVN deklarācijās par laikposmu no 2014. gada maija līdz oktobrim tika noraidīti.

21 2015. gada 22. oktobrī *Zabrus* cēla prasību *Tribunalul Suceava* (Suceavas apgabaltiesa) atcelt ģenerāldirekcijas lēmumu atteikt PVN atmaksāšanu saistībā ar minētajām summām. Savā prasības pieteikumā *Zabrus* uzsvēra, ka atskaitēšanas tiesības ir nodokļu maksātāja tiesības, kas nevar tikt ierobežotas, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, pat tad, ja noteiktas formas prasības nav izpildītas. Tā apgalvoja arī, ka nodokļu iestāžu atteikums revidēt PVN, atsaucoties uz nodokļu revīzijas vienreizbāsi principu, ir līdzvērtīgs atskaitēšanas tiesību atcelšanai, uzliekot papildu būtiskus un formas nosacījumus, kas nav saderīgi ar Savienības tiesību m, tādējādi tas ir nesamērīgs pasākums, kas nodokļu maksātājam uzliek pārkāpumu lielu slogu.

22 ?ener?ldirekcija apgalvoja, ka saska?? ar Nodok?u procesu?l? kodeksa un R?kojuma Nr. 179/2007 norm?m dar?jumi, kas attiecas uz laikposmu, par kuru jau ir veikta nodok?u rev?zija, var tikt kori??ti vai atk?rtoti revid?ti tikai p?c nodok?u iest?des ierosmes, ja t? sadarb?b? ar cit?m iest?d?m ir atkl?jusi jaunus datus vai inform?ciju vai ja ir veikts iepriekš?j?s rev?zijas laik? noteiktais pas?kums. Tom?r š? lieta neattiecoties uz š?diem pie??mumiem.

23 Ar 2016. gada 31. marta spriedumu *Tribunalul Suceava* (Su?avas apgabaltiesa) noraid?ja *Zabrus* pras?bu k? nepamatotu, pamatojot, ka t?da laikposma atk?rtota rev?zija, par kuru jau ir notikusi nodok?u rev?zija, prasa, lai past?v?tu t?da jauna inform?cija sal?dzin?jum? ar to, kas ir p?rbaud?ta, kura nebija zin?ma iest?d?m pirm?s rev?zijas br?d? un kuras v?l?k? iesniegšan? nav vainojams nodok?u maks?t?js, attiec?b? uz kuru tika veikta rev?zija, vai nodok?u iest?de.

24 Š? tiesa apgalvoja, ka nodok?u rev?zijas vienreiz?bas princips un tiesisko attiec?bu noteikt?bas princips b?tu p?rk?pti, ja p?c rev?zijas var?tu tikt iesniegti apliecinoši dokumenti vai ?emtas v?r? re?istr?cijas k??das, kas groza atmaks?jamo summu, ar atš?ir?giem nosac?jumiem nek? tie, ko attiec?gaj? jom? ierobežojoši paredz?jis likumdev?js. T? ar? nor?d?ja, ka ties?bu uz atskait?šanu zaud?šana neesot nesam?r?ga, jo par re?istr?cijas k??du, k? ar? par apliecinošo dokumentu v?l?ku atkl?šanu ir vainojama *Zabrus*.

25 Turkl?t min?t? tiesa nor?d?ja, ka atmaks?jam? PVN re?istr?cijas k??da saist?b? ar 39 637 RON un v?l?k? apliecinošo dokumentu attiec?b? uz PVN deklar?ciju atkl?šana saist?b? ar 26 627 RON nav papildu inform?cija valsts tiesisk? regul?juma izpratn?, bet faktu k??das PVN deklar?cij?s, kas vairs nevar tikt labotas, jo nodok?u rev?zij? par laikposmu no 2014. gada 1. maija l?dz 30. novembrim, kas ir nosl?gta ar 2015. gada 26. janv?ra zi?ojumu, kur? nav konstat?tas t?das anom?lijas, lai b?tu j?groza PVN b?ze, nav noteikti pas?kumi, kas b?tu j?veic *Zabrus*, padarot kori??šanu iesp?jamu.

26 2016. gada 31. mart? *Zabrus* iesniedza *Curtea de Apel Suceava* (Su?avas apel?cijas tiesa) apel?cijas s?dz?bu par šo spriedumu, apgalvojot, ka ties?bas uz PVN atmaks?šanu nevar tikt liegtas, nosakot faktu k??du kori??šanai t?dus b?tiskus vai form?lus papildu nosac?jumus k? valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie vai nosac?jumus t?da laikposma atk?rtotai rev?zijai, par kuru jau ir veikta nodok?u rev?zija. Atsaucoties uz nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem, *Zabrus* nor?d?ja, ka ar nodok?u iest?žu noteikto un pirm?s instances tiesas apstiprin?to p?rm?r?gi stingro risin?jumu tiek anul?tas t?s ties?bas uz PVN atskait?šanu t?du iemeslu d??, kas ir pret?ji PVN direkt?vai.

27 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka *Zabrus* nevarot balst?ties uz Tiesas judikat?ru nodok?u neitralit?tes jom?, jo tai ir atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu nevis t?p?c, ka t? neb?tu iev?rojusi atskait?šanas ties?bu form?lu pras?bu, bet nodok?u rev?zijas vienreiz?bas principa d??, kas izriet no tiesisk?s noteikt?bas principa, kurš ir atz?ts un tiek aizsarg?ts Savien?bas ties?b?s un Tiesas judikat?r?.

28 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka ir j??em v?r? ar? valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? iesp?ja veikt atk?rtotu rev?ziju par laikposmu, par kuru jau ir veikta nodok?u rev?zija, bet š? iesp?ja past?v tikai p?c nodok?u iest?žu ierosmes uz valsts iest?žu sadarb?bas pamata v?l?k ieg?tu papildu datu un inform?cijas d??, un 2014. gada 6. febru?ra spriedum? *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50) Tiesa šo normu ir uzskat?jusi par sader?gu ar Savien?bas ties?b?m.

29 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka neitralit?tes, sam?r?guma un tiesisk?s noteikt?bas principi šaj? gad?jum? ar? ir j?v?rt?, ?emot v?r? ne tikai *Zabrus* r?p?bas tr?kumu, bet ar? apst?kli, ka kompens?cijas un atmaks?šanas dokumentus ir izdevis pašvald?bas nodok?u dienests.

30 Šķidos apstākļos *Curtea de Apel Suceava* (Suāvas apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [PVN] direktīvai, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem šķidos apstākļos kā pamatlietā ir pretrunā tādā administratīvā prakse un/vai valsts tiesiskā regulējuma noteikumu interpretācija, ar kuru tiek liegts veikt revīziju un piešķirt PVN atmaksāšanas tiesības, kas izriet no korekcijām par darījumiem, kuri veikti tādā laikposmā pirms revidētā laikposma, attiecībā uz kuru jau ir veikta nodokļu revīzija, kuras rezultātā nodokļu administrācijas iestādes nav konstatējušas tādās anomālijas, lai būtu jāgroza PVN nodokļa bāze, kaut arī minētie noteikumi būtu interpretējami tādējādi, ka nodokļu iestādes, pamatojoties uz papildu datiem un informāciju, kas iegūti vāļk sadarbībā starp [nodokļu] iestādēm un valsts iestādēm, var veikt tādā laikposma atkārtotu revīziju, par kuru agrāk jau ir veikta nodokļu revīzija[?]”

2) Vai [PVN] direktīva, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem šķidos apstākļos kā pamatlietā ir pretrunā valsts regulējums ar normatīva akta raksturu, kas liedz iespēju koriēt faktu kādas PVN deklarācijas par taksācijas laikposmiem, par kuriem jau ir veiktas nodokļu revīzijas, izēmot gadījumu, kad korekciju veic, pamatojoties uz iepriekšējā pārbaudē nodokļu revīzijas iestādes pieēemtā lēmumu par pasākumu veikšanu [?]”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

31 Uzdodot savus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 167., 168., 179., 180. un 182. pants, kā arī efektivitātes, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā, atkāpjoties no piecu gadu noilguma termiņa, kas valsts tiesībās ir paredzēts PVN deklarāciju koriēšanai, ir liegts šķidos apstākļos, kādi ir pamatlietā, nodokļu maksātājam izdarīt korekcijas, lai izvīrētu savas atskaitēšanas tiesības, tikai tāpēc, ka šīs korekcijas attiecas uz laikposmu, par kuru jau ir notikusi nodokļu revīzija.

32 Attiecībā uz atskaitēšanas tiesībām ir jāatgādina, ka saskaā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no PVN, kas tiem ir jāmaksā, atskaitēt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem, ir Eiropas Savienības likumdevēja ieviests kopējās PVN sistēmas pamatprincips (itāpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 37. punkts, kā arī 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. punkts).

33 Kā Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Itāpaši šīs tiesības ir nekavējoties izmantojamas attiecībā uz visiem nodokļiem par iepriekš veiktajiem darījumiem (itāpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 38. punkts, kā arī 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. punkts).

34 Šīs atskaitējumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmājam visas tā saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (itāpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 39. punkts, kā arī 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 37. punkts).

35 Lai gan tiesības uz PVN atskaitīšanu ir atkarīgas no PVN direktīvā paredzēto materiāltiesisko un formālo nosacījumu ieviešanas, no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka iesniedzītājas jautājumu pamatā ir vienīgi tas, ka atskaitīšanas tiesības ir liegtas tādēļ, ka nodokļu maksātājs nevar koriģēt savu PVN deklarāciju, jo koriģēšanas pieteikums attiecas uz laikposmu, par kuru jau ir pabeigta nodokļu revīzija.

36 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 167. panta un 179. panta pirmās daļas formulējumu atskaitīšanas tiesības principā tiek ņemtas vērā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdī, kad nodoklis ir kļuvis iekasējams.

37 Tomēr saskaņā ar minētās direktīvas 180. un 182. pantu nodokļa maksātājam, ievieojot zināmus valsts tiesiskajās regulājumā paredzētus nosacījumus un sāki izstrādātus noteikumus, var tikt atļauts veikt atskaitīšanu pat tad, ja tas nav ņemts vērā savas tiesības laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS/Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka iespēja ņemt vērā atskaitīšanas tiesības bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās noteiktības principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja situācija, ņemot vērā tās tiesības un pienākumus pret nodokļu administrāciju, nevarētu tikt apšaubīta bezgalīgi. Tādēļ tiesību izbeigšanās termiņš, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgi nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot atskaitīšanas tiesības, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar sistēmu, kas izveidota ar PVN direktīvu, tādēļ, pirmkārt, ka šis termiņš ir vienādi piemērojams gan atskaitīšanas tiesībām, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērīgais princips), un tādēļ, otrkārt, ka tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārliedzīgi grūtu atskaitīšanas tiesību ņemšanu (efektivitātes princips) (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS/Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 48. un 49. punkts un tajos minētā judikatūra).

39 Šajā gadījumā no līguma līgto prejudiciālu nolikumu minētā valsts tiesiskās regulējuma izriet, ka Rumānijas tiesībās uz tiesībām uz PVN atskaitīšanu attiecas vispārīgās piecu gadu noilguma termiņš. Tomēr atskaitīšanas tiesību izmantošanas noilguma termiņš ir šķēršlis nodokļu revīzijas gadījumā. Principā nodokļu maksātājam vairs nav iespējams koriģēt PVN deklarācijas par nodokļu laikposmiem, par kuriem jau ir notikušas nodokļu iestāžu revīzijas. Tādējādi tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, nodokļa maksātājs nevar koriģēt PVN deklarācijas. Rumānijas valdība apgalvo, ka šis ierobežojums izriet no nodokļu revīzijas vienreizējuma principa un ka tiesiskās noteiktības princips prasa, lai šāda revīzija būtu viena vienīga.

40 Lai gan no iesniedzītājas iesniegtajiem elementiem neizriet, ka pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajās regulājumā PVN jomā būtu paredzēts režīms, kas atšķirtos no citās valsts tiesību nodokļu jomās paredzētā, tomēr efektivitātes princips liedz šādu tiesisko regulējumu, ciktāl tas tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, var liegt nodokļu maksātājam iespēju koriģēt PVN deklarācijas, ja attiecībā uz šo nodokļu maksātāju ir veikta nodokļu revīzija par taksācijas periodu, uz kuru attiecas minētā korekcija, pat tad, ja minētajā tiesiskajās regulājumā noteiktais piecu gadu termiņš vēl nav beidzies.

41 Kā tas ir tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, ja nodokļu revīzija ir sākusies nekavējoties pēc nodokļu deklarācijas iesniegšanas vai šā laikposmā, saskaņā minēto tiesisko regulājumu nodokļu maksātājam tiek liegta iespēja koriģēt savu PVN deklarāciju, tādējādi tiesību uz PVN atskaitīšanu ņemšana nodokļu maksātājam kļūst faktiski neiespējama vai vismaz tiek pārliedzīgi apgrūtināta.

42 Tādā faktā, ka tādā valsts tiesiskajā regulājumā, kāds ir aplūkots pamatlīdz, nodokļa maksātājam ir liegta iespēja koriģēt savu PVN deklarāciju, sākotnējā šajā nolūkā paredzēto termiņu, nav saderīgs ar efektivitātes principu.

43 Turklāt nodokļu neitralitātes un samērīguma principi arī nepieļauj tādā valsts tiesisko regulājumā, kāds ir pamatlīdz.

44 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli tiktu piešķirtas gadījumā, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļu maksātāji nav izpildījuši dažas formālas prasības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts).

45 Tomēr pamatlīdz *Zabrus* tika atteikta PVN atskaitīšana tieši dažu aplūkotajā valsts tiesiskajā regulājumā paredzētu formālu prasību neieviešanas dēļ, lai gan tās bija līgusi koriģēt tās deklarācijas, lai pierādītu, ka materiāltiesiskie nosacījumi, kas ir prasīti, lai varētu atskaitīt attiecīgās divas summas, bija izpildīti.

46 Formālo prasību neieviešana, ko ir iespējams labot, nevar apdraudēt PVN sistēmas pienācīgu darbību.

47 Tādējādi, piemērojot tādā valsts tiesisko regulājumā, kāds ir pamatlīdz, daļa no PVN nastas galīgā paliek nodokļu maksātājam, un tas ir pretrunā šā sprieduma 34. punktā minētajai judikatūrai.

48 Attiecībā uz samērīguma principu valsts likumdevējs, protams, var nodokļa maksātāja formālos pienākumus saistīt ar sankcijām, kas var mudināt tos ievērot minētos pienākumus, lai nodrošinātu PVN sistēmas pienācīgu darbību.

49 Tādējādi administratīvās naudas sods varētu it īpaši tikt piemērots neuzmanīgam nodokļa maksātājam, kas koriģē savu PVN deklarāciju, pamatojoties uz dokumentiem, kas pamato tiesības uz PVN atskaitīšanu un kas tādā rīcībā bija brīdī, kad tas iesniedza savu šā nodokļa deklarāciju, vai pēc tādās reģistrācijas kādas konstatēšanas, kura groza atmaksājamo PVN summu.

50 Tomēr atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ņemot vērā efektīvi sasniegt valsts tiesiskajā regulājumā norādīto mērķi, vismazāk kaitē Savienības tiesību aktos paredzētajiem principiem, tādēļ kā PVN atskaitīšanas tiesību pamatprincips (spriedums, 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 23. punkts).

51 Tādējādi tādā situācijā, kādā ir pamatlīdz, ņemot vērā atskaitīšanas tiesību dominējošo vietu kopējā PVN sistēmā, šāda sankcija, kas ietver absolūtu atskaitīšanas tiesību atteikumu, šī ietvaros, ja nav konstatēta nedz krāpšana, nedz kaitējums valsts budžetam (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 70. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

52 Tādā nevienā no Tiesā iesniegtajiem lietās materiāliem nenorāda uz krāpšanas vai valsts budžeta apdraudējuma risku.

53 Visbeidzot ir jānoraida Rumānijas valdības arguments, saskaņā ar kuru pamatlīdz aplūkotais tiesiskais regulājums, ko attaisno nodokļu kontroles vienreizības princips, izriet no tiesiskās noteiktības principa.

54 Valsts nodokļu revīzijas režīms, kāds ir pamatlīdz, kas neļauj nodokļu maksātājam

kori??t vi?a PVN deklar?ciju, lai gan taj? ir paredz?ta ??da kori??šana, ja t? tiek veikta, izpildot nodok?u iest?des aktu, k? ar? iesp?ja nodok?u iest?d?m, kuru r?c?b? ir jauna inform?cija, veikt atk?rtotu rev?ziju, nav v?rstis uz nodok?u maks?t?ju ties?bu aizsardz?bu un ne??iet, ka tas pal?dz?tu tiesisk?s noteikt?bas principa piem?rošanai. Faktiski ??ds re??ms kop? ar min?tajiem iz??mumiem princip? nodrošina nodok?u rev?zijas efektivit?ti un valsts administr?cijas darb?bu.

55 No 2014. gada 6. febru?ra sprieduma *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50) neizriet citi secin?jumi. Protams, no min?t? sprieduma izriet, ka nodok?u maks?t?js noilguma termi?? nevar atsaukties uz tiesisk?s noteikt?bas principu, lai iebilstu pret to, ka nodok?u iest?des atsauc l?mumu, ar kuru ir atz?tas nodok?a maks?t?ja ties?bas uz PVN atskait?šanu, p?c atk?rtotas rev?zijas liekot tam samaks?t šo nodokli un nokav?juma procentus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 6. febru?ris, *Fatorie*, C?424/12, EU:C:2014:50, 51. punkts). Savuk?rt no ?? paša sprieduma neizriet, ka nodok?u iest?des noilguma termi?? var?tu atsaukties uz šo pašu principu, lai iebilstu pret to, ka nodok?u maks?t?js kori?? PVN deklar?ciju, kas attiecas uz laikposmu, par kuru jau ir notikusi nodok?u rev?zija.

56 ??dos apst?k?os uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 167., 168., 179., 180. un 182. pants, k? ar? efektivit?tes, nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, kur?, atk?pjoties no piecu gadu noilguma termi?a, kas ir noteikts valsts ties?b?s PVN deklar?ciju kori??šanai, t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, nodok?u maks?t?jam ir liegts izdar?t ??du korekciju, lai izvirz?tu savas atskait?šanas ties?bas, tikai t?p?c, ka ?? korekcija attiecas uz laikposmu, par kuru jau ir notikusi nodok?u rev?zija.

Par ties?šan?s izdevumiem

57 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m ?? 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 ??du pamatojumu Tiesa (dev?t? 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, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs), 167., 168., 179., 180. un 182. pants, k? ar? efektivit?tes, nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, kur?, atk?pjoties no piecu gadu noilguma termi?a, kas ir noteikts valsts ties?b?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) deklar?ciju kori??šanai, t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, nodok?u maks?t?jam ir liegts izdar?t ??du korekciju, lai izvirz?tu savas atskait?šanas ties?bas, tikai t?p?c, ka ?? korekcija attiecas uz laikposmu, par kuru jau ir notikusi nodok?u rev?zija.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.