

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2019. gada 14. februārī (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Trīspadsmitā direktīva 86/560/EEK – Pievienotās vārtības nodokļa (PVN) atmaksāšanas kārtība – Līdzvārtības un efektivitātes principi – Eiropas Savienībā nereģistrēts uzņēmums – Iepriekšējais un galīgais lēmums atteikt PVN atmaksāšanu – Kādains PVN identifikācijas numurs

Lietā C-562/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 15. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 25. septembrī, tiesvedībā

*Nestradé SA*

pret

*Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),*

*Tribunal Económico-Administrativo Central,*

TIESA (devītā palāta)

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

ģenerālvokāts: Ģ. Bots [Y. Bot],

sekretārs: L. Karasko Marko [L. Carrasco Marco], administratore,

ģemot vārā rakstveida procesu un 2018. gada 28. novembra tiesas sēdī,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Nestradé SA* vārdā – E. Codes Feijoo, procurador, un A. Iglesias Querol, abogada,
- Spānijas valdības vārdā – S. Jiménez García, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un F. Clotuche-Duvieusart, pārstāves,

ģemot vārā pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Trīspadsmitās

direkt?vas 86/560/EEK (1986. gada 17. novembris) par dal?bvalstu likumu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanas k?rt?ba nodok?iem pak?autaj?m person?m, kas nav re?istr?tas Kopienas teritorij? (OV 1986, L 326, 40. lpp.; turpm?k tekst? – “Tr?spadsmi? direkt?va”), normas.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp Šveic? dibin?to komercsabiedr?bu *Nestle SA*, no vienas puses, un *Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)* (Nodok?u administr?cijas valsts a?ent?ra, Sp?nija) un *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centraliz?t? nodok?u p?rs?dz?bas iest?de, Sp?nija), no otras puses, par da??ju atteikumu atmaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN) pirms š? atteikuma pie?emt? gal?g? l?muma d??.

## **Atbilstoš?s ties?bu normas**

### **Savien?bas ties?bas**

#### *Tr?spadsmi? direkt?va*

3 Saska?? ar Tr?spadsmi?s direkt?vas 2. pantu:

“1. Nemazinot 3. un 4. panta noz?mi, katra dal?bvalsts, iev?rojot turpm?k min?tos nosac?jumus, jebkurai nodok?iem pak?autai personai, kas nav re?istr?ta Kopienas teritorij?, var atmaks?t visus [PVN], kas maks?ti par pakalpojumiem vai kustamu ?pašumu, ko tai š?s valsts teritorij? pieg?d?jušas citas nodok?iem pak?autas personas, vai ar? kas maks?ti par pre?u iev?šanu valst?, cikt?l š?s preces un pakalpojumus lieto [Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977. L 145, 1. lpp.)], 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunkt? min?tajos dar?jumos, un 1. panta 1. punkta b) apakšpunkt? min?to pakalpojumu sniegšan?.

2. Dal?bvalstis var padar?t 1. punkt? min?to atmaks?šanu atkar?gu no l?dzv?rt?gu priekšroc?bu pieš?iršanas trešaj?s valst?s apgroz?juma nodok?a jom?.

3. Dal?bvalstis var piepras?t nodok?u p?rst?vja nor?košanu.”

4 Tr?spadsmi?s direkt?vas 3. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Atmaks?šana, kas min?ta 2. panta 1. punkt?, notiek p?c nodok?iem pak?aut?s personas iesnieguma. Dal?bvalstis nosaka to iesniegšanas k?rt?bu, ieskaitot laika ierobežojumus šai darb?bai, iesniegumos aptveramo laika periodu, kompetento iest?di iesniegumu sa?emšanai un summu minimumu, par kur?m var iesniegt iesniegumu. T?s nosaka ar? atmaks?šanas k?rt?bu, to skait? laika ierobežojumus šai darb?bai. T?s uzliek iesniedz?jam pien?kumus, kas nepieciešami, lai noteiktu, vai iesniegums ir pamatots, un lai nov?rstu kr?pšanu, jo ?paši pien?kumu sag?d?t pier?d?jumus, ka persona ir iesaist?ta saimniecisk? darb?b? saska?? ar Direkt?vas [77/388] 4. panta 1. punktu. Iesniedz?jam ar rakstisku pazi?ojumu j?apliecina, ka min?taj? laika period? š? persona nav veikusi nek?dus dar?jumus, kas neatbilst š?s direkt?vas 1. panta 1. punkta nosac?jumiem.”

#### *Direkt?va 2006/112/EK*

5 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.), kas groz?ta ar Padomes Direkt?vu 2008/8/EK (2008. gada 12. febru?ris) (OV 2008, L 44, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 2006/112”), 170. pant? paredz?ts:

“Nodokļa maksātājiem, kuri [Trāspadsmiņa direktors] 1. panta, [Padomes Direktors 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.)], 2. panta 1. punkta un 3. panta un šīs direktivas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti 169. pantā;

b) darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194. līdz 197. pantu vai 199. pantu nodokli maksā vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”

6 Šīs direktivas 171. pants ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvā [2008/9] paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

2. Nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienas teritorijā, PVN atmaksāšanu veic saskaņā ar [Trāspadsmiņas direktīvā] paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

Nodokļa maksātājus, kas minēti [Trāspadsmiņa direktors] 1. pants un kas dalībvalstī, kurā tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, ir veikusi vienīgi preču piegādes vai snieguši pakalpojumus personai, kas saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu ir noteikta par personu, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, minētās direktivas piemērošanas nolūkā uzskata par nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību Kopienā.

3. [Trāspadsmiņa direktīvā] nepiemēro:

a) atmaksāšanai, ja PVN summa saskaņā ar atmaksas dalībvalsts noteikumiem PVN rēķinā ir iekāpta nepareizi;

b) PVN rēķinā iekāptajam PVN summam par tūdu preču piegādi, kas saskaņā ar 138. pantu vai 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir atbrīvotas vai var tikt atbrīvotas no nodokļa.”

## **Spēnijas tiesības**

7 1992. gada 28. decembra *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Likums 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli) 119.bis pants “pašas atmaksas regulējums attiecībā uz uzņēmējiem un pašnodarbinātām personām, kas nav [PVN] piemērošanas teritorijas, nedz arī Kopienas, Kanāriju salu, Seštas vai Meliljas rezidenti”, redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu norises laikā, ir paredzēts:

“Uzņēmēji vai pašnodarbinātās personas, kuras nav [PVN] piemērošanas teritorijas, nedz arī Kopienas, Kanāriju salu, Seštas vai Meliljas rezidenti, var lūgt atmaksāt [PVN] summas, ko tie samaksājuši saistībā ar preču vai pakalpojumu pirkšanu vai importēšanu minētajā teritorijā, ja izpildīti šī likuma 119. pants minētie nosacījumi un ievēroti tajā paredzētie ierobežojumi, izņemot pašos turpmāk uzskaitītos nosacījumus un saskaņā ar reglamentējošajos noteikumos izklāstīto procesuālo kārtību:

[..].”

8 1992. gada 29. decembra *Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Kara?ā dekr?ts 1624/1992, ar ko apstiprina Noteikums par pievienot?s v?rt?bas nodokli) 31. pant? “?pašs atmaksas regul?jums attiec?b? uz uz??m?jiem un pašnodarbin?t?m person?m, kas nav [PVN] piem?rošanas teritorijas, nedz ar? Kopienas, Kan?riju salu, Se?tas vai Meliljas rezidenti”, redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu norises laik?, ir paredz?ts:

“[..]

7. [..]

Ja past?v šaubas par to datu ticam?bu un pareiz?bu, kas ietverti pieteikum? par nodok?ā atmaksu vai taj? min?to r??inu vai importa dokumentu elektronisk? kopij?, kompetent? iest?de, kas ir atbild?ga par attiec?g? pieteikuma izskat?šanu, nepieciešam?bas gad?jum? var piepras?t pieteic?jam iesniegt attiec?go dokumentu ori?in?lus, uzs?kot proced?ru, kuras m?r?is ir papildu vai v?l?kas inform?cijas ieg?šana saska?? ar Likuma 37/1992 119. panta 7. punktu. Min?to dokumentu ori?in?liem ir j?b?t pieejamiem nodok?u administr?cijai vis? period?, l?dz iest?jas attiec?g? nodok?ā [iekas?šanas] noilguma termi?š.

Uz piepras?jumiem par papildu vai v?l?kas inform?cijas sniegšanu to adres?tam ir j?sniedz atbilde viena m?neša laik? no to sa?emšanas dienas.

8. L?mumu par pieteikumu par nodok?ā atmaksu pie?em un adres?tam pazi?o ?etru m?nešu laik? p?c datuma, kad kompetentaj? iest?d? tika sa?emts attiec?gais pieteikums t? izskat?šanai.

Tom?r gad?jum?, ja ir nepieciešams piepras?t papildu vai v?l?ku inform?ciju, attiec?gais l?mums ir j?pie?em un j?pazi?o pieteic?jam divu m?nešu laik? no piepras?t?s inform?cijas sa?emšanas [dienas] vai gad?jum?, ja adres?ts nav sniedzis atbildi uz šo piepras?jumu, beidzoties viena m?neša termi?am kopš piepras?juma dienas. Š?dos gad?jumos atmaksas proced?ras ilgums ir vismaz seši m?neši no dienas, kad kompetentaj? iest?d? tika sa?emts attiec?gais pieteikums t? izskat?šanai.

Katr? zi??, ja ir nepieciešams piepras?t papildu vai v?l?ku inform?ciju, maksim?lais pieteikuma par nodok?ā atmaksu izskat?šanas termi?š ir asto?i m?neši, attiec?go termi?u skaitot no dienas, kad tas tika sa?emts iest?d?, un pieteikums tiek uzskat?ts par noraid?tu, ja p?c šaj? pant? nor?d?to termi?u beig?m iesniedz?js nav sa??mis tiešu pazi?ojumu par pie?emto l?mumu.

[..]

10. Ja iesniegtaj? pieteikum? ietvertais l?gums par atmaksu tiek noraid?ts piln?b? vai da??, iesniedz?jam ir ties?bas p?rs?dz?t attiec?go l?mumu saska?? ar [2003. gada 17. decembra *Ley 58/2003 General Tributaria* (Likums 58/2003 par Visp?r?jo nodok?u likumu; turpm?k tekst? – “Visp?r?jais nodok?u likums”)] V sada?? ietvertaj?m norm?m.

[..]”

9 Kara?ā dekr?ta 1624/1992 31.*bis* pant? ir noteikts:

“[..]

3. R??inu ori?in?liem un citiem dokumentiem, kas apliecina ties?bas uz atmaksu, ir j?b?t

pieejamiem nodok?u administr?cijai vis? period?, l?dz iest?jas attiec?g? nodok?a [iekas?šanas] noilguma termi?š.

[..]

5. Šaj? panta apl?koto pieteikumu par nodok?a atmaksu izskat?šana un l?mumu pie?emšana notiek saska?? ar šo noteikumu 31. panta 6.–11. punktu.”

10 Saska?? ar Visp?r?j? nodok?u likuma 139. pantu “Ierobežot?s p?rbaudes proced?ras pabeigšana”:

“1. Ierobežot?s p?rbaudes proced?ra beidzas vien? no turpm?k min?tajiem veidiem:

- a) ar nodok?u administr?cijas tiešu l?mumu, kur? ietverti n?kamaj? punkt? izkl?st?tie elementi;
- b) ar procesu?l? termi?a beig?m, tikl?dz beidzies š? likuma 104. pant? nor?d?tais termi?š, ja nav pazi?ojuma par tiešu l?mumu; tas neierobežo nodok?u administr?cijas ties?bas no jauna uzs?kt šo proced?ru, kam?r nav iest?jies noilgums.

[..]

2. Administrat?vaj? l?mum?, ar kuru tiek pabeigta ierobežot?s p?rbaudes proced?ra, ir iek?aujama vismaz š?da inform?cija:

- a) nodok?a saist?bas vai to sast?vda?as un laikposms, uz kuru attiecas p?rbaude;
- b) veikto darb?bu konkr?ts uzskait?jums;
- c) izkl?sts par konkr?tas lietas faktiskajiem apst?k?iem un juridisko pamatojumu, kas pamato attiec?g? l?muma pie?emšanu;
- d) provizorisks apr??ins [..].”

11 Visp?r?j? nodok?u likuma 219. pant? “L?mumu, ar kuriem uzlikti attiec?gie nodok?i un uzliktas sankcijas, atsaukšana” ir noteikts:

“1. Nodok?u administr?cija savus l?mumus var atsaukt par labu ieinteres?taj?m person?m, ja, t?s ieskat?, ar tiem ir ac?mredzami p?rk?pts likums, ja v?l?k ir iest?jušies apst?k?i, kas ietekm? konkr?to tiesisko situ?ciju un ac?mredzami nor?da uz to, ka attiec?gais administrat?vais akts ir atce?ams, vai ar? ja attiec?g?s proced?ras gait? nav iev?rotas ieinteres?to personu ties?bas uz aizst?v?bu.

Ar aktu atsaukšanu nek?d? gad?jum? nevar noteikt atk?pes vai iz??mumus, kuri nav paredz?ti ties?bu norm?s nodok?u jom?, nedz ar? t? var b?t pretrun? vienl?dz?bas principam, sabiedr?bas interes?m vai tiesiskajai k?rt?bai.

2. Atsaukšana ir iesp?jama tikai l?dz br?dim, kam?r nav iest?jies noilguma termi?š.

[..]”

## **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

12 *Nestrade*, kuras juridisk? adrese un nodok?u rezidence ir Šveic?, veic Sp?nij? ar PVN apliekamus dar?jumus.

13 2010. gada 21. septembrā *Nestrade*, rīkojoties atbilstoši tādā PVN priekšnodokļa atmaksas procedūrai, kuru atbilstoši Spānijas PVN piemērošanas noteikumiem samaksājis Eiropas Savienībā nereģistrēts uzņēmums, lūdz *AEAT* atmaksāt summas, kas tika samaksātas par tās piegādātāja *Hero España SA* (turpmāk tekstā – “*Hero*”), piegādātām precēm par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni. Tāpat *Nestrade* lūdz atmaksāt visas citas PVN priekšnodokļa summas par 2008.–2010. nodokļa gadu saistībā ar *Hero* veikto preču piegādi.

14 Attiecībā uz visiem šiem nodokļu gadiem *AEAT* pieprasīja *Nestrade* iesniegt attiecīgos rīkus (turpmāk tekstā – “pareizie rīki”) par *Hero* veikto preču piegādi, jo sākotnēji iesniegtajos rīkos bija norādīts *Nestrade* Nīderlandes PVN nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs, lai gan pareizi būtu bijis jānorāda Šveices PVN nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs.

15 Tādējādi 2010. gada 23. novembrā *AEAT* pieprasīja *Nestrade*, lai desmit darba dienu laikā, sākot no attiecīgā pieprasījuma paziņošanas, proti, no 2010. gada 13. decembra, tū iesniegtu pareizos rīkus par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni. *Nestrade* uz to nav sniegusi atbildi noteiktajā termiņā.

16 2011. gada 10. janvārī *Hero* izsniedza labotos rīkus attiecībā uz 2009. gada trešo un ceturto ceturksni.

17 2011. gada 5. aprīlī *AEAT* pieņēma lēmumu, ar kuru atteikusies atmaksāt 114 662,59 EUR, kas tika pieprasīti par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni, jo nebija varējusi izvērtēt pieteikuma pamatotību.

18 Šis lēmums, kuru *Nestrade* nav apstrīdējusi, kļuva galīgš 2011. gada 14. maijā.

19 2011. gada 5. augustā *Nestrade* no jauna pieprasīja *AEAT* PVN priekšnodokļa atmaksu par laika posmu no 2008. gada līdz 2010. gadam un turklāt lūdz atmaksāt samaksātā PVN priekšnodokļa summas par periodu no 2011. gada janvāra līdz martam. Šajā ziņā *Nestrade* uzrādīja labotos rīkus un anulēja *Hero* sākotnēji izsniegtos rīkus par katru no šiem gadiem, tostarp par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni.

20 Ar 2011. gada 12. decembra lēmumu *AEAT* nolēma, pirmkārt, atmaksāt samaksātā PVN priekšnodokļa summas par 2008. un 2010. gadu, kā arī 2009. gada pirmo un otro ceturksni, kopā 542 094,25 EUR apmērā. *AEAT* uzskatīja, ka *Nestrade* bija atbildējusi uz tās pieprasījumiem un iesniegusi pieprasītos labotos rīkus. *AEAT* piekrita veikt šo atmaksu pēc tam, kad bija pārbaudījusi visu šajā ziņā izvirzīto priekšnosacījumu iestāšanos. Otrkārt, *AEAT* nolēma atteikt to PVN priekšnodokļa summu atmaksu, kas atbilst *Hero* izsniegtajiem diviem rīkiem saistībā ar 2009. gada trešo un ceturto ceturksni. Šis atteikums tika pamatots ar to, ka šā pārdēļ minētā atmaksa tika atteikta ar 2011. gada 5. aprīlī lēmumu, kas ir kļuvis galīgš 2011. gada 14. maijā.

21 2012. gada 8. martā *AEAT* apstiprināja šo 2011. gada 12. decembra lēmumu.

22 *Nestrade* iesniedza administratīvo sūdzību par *AEAT* 2011. gada 12. decembra un 2012. gada 8. marta lēmumiem. Šā sūdzība tika noraidīta ar *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centralizētā nodokļu pārsūdzības iestāde) 2015. gada 22. janvāra lēmumu. Galvenais noraidīšanas pamats bija administratīvā *res judicata* esamība.

23 *Nestrade* iesniedza iesniedzējtiesā pieteikumu, kas vērsts pret *AEAT* 2011. gada 12. decembra un 2012. gada 8. marta lēmumu, kā arī pret *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centralizētā nodokļu pārsūdzības iestāde) 2015. gada 22. janvāra lēmumu.

24 Iesniedzējtiesa uzskata, ka pastāv zināma disonance starp, no vienas puses,

nepieciešamību ievērot tiesiskās drošības principu attiecībā uz galīgā administratīvā akta, tādēļ k? 2011. gada 5. aprīlī?a lēmums, un, no otras puses, nepieciešamību vienveidīgi piemērot Savienības tiesības, kā arī tostarp Direktīvas 2006/112 noteikumus, kas skar tiesības uz PVN atskaitēšanu.

25 Šajā kontekstā iesniedzītāja atgādina, ka Tiesa 2013. gada 8. maija spriedumā *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297) nosprieda, ka PVN priekšnodokļa atmaksa var tikt atteikta, ja labotie rādītāji tiek iesniegti nodokļu administrācijai pēc tam, kad tā ir pieņēmusi lēmumu noraidīt tiesības uz PVN atmaksu. Tomēr tā vēlās noskaidrot, vai nebūtu jāattiecas piemērot šo judikatūru tādā situācijā kā pamatlietā, kurā nav konstatējama *Nestrade* nolaidīgā attieksme vai nevēlētā sadarbības ar AEAT un kurā ir apdraudētas *Nestrade* tiesības uz aizstāvību.

26 Šajos apstākļos *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai varētu tikt precizēta [no 2013. gada 8. maija sprieduma *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297) izrietošā] judikatūra tādā nozīmē, ka tā pieļauj PVN summu atmaksu, ko lēdz uzņēmums, kurš nav reģistrēts Savienībā, lai gan valsts nodokļu administrācija jau pieņēmusi lēmumu par šīs atmaksas atteikšanu tādā, ka uzņēmums nav sniedzis atbildi uz informācijas pieprasījumu attiecībā uz nodokļa maksātāja reģistrācijas numura norādēšanu, ņemot vērā, ka konkrētajā laikā iestādes rēcībā bija minētā informācija, ko pieteicējs bija iesniedzis, atbildot uz citiem pieprasījumiem?

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

2) Vai varētu uzskatīt, ka [no 2016. gada 15. septembra sprieduma *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691) izrietošā] judikatūras piemērošanas atpakaļejošs spēks prasa, lai administratīvais akts, ar kuru atteikts atmaksāt attiecīgās PVN summas, tiktu atcelts, ņemot vērā, ka ar minēto aktu vienīgi tiek apstiprināts iepriekšējais administratīvais lēmums par nodokļa atmaksas atteikšanu, kurš ir kļuvis galīgs un kuru AEAT ir pieņēmusi, izmantojot procedūru, kas atšķiras no tiesību aktos šādiem gadījumiem paredzētās procedūras, turklāt ierobežojot atmaksas pieteicēja tiesības tādējādi, ka tas nevar izmantot savas tiesības uz aizstāvību?”

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

27 Iesūmums ir jānorāda, pirmkārt, ka iesniedzītāja savā nolūmā atsaucas uz Direktīvas 2006/112 normām, kas attiecas uz tiesībām uz PVN atskaitēšanu, un uz Tiesas judikatūru par šīm normām.

28 Tomēr apstāklis, ka valsts tiesa savu lēmumu sniegt prejudiciālu nolūmumu ir formulējusi, formāli atsaucoties uz noteiktām Savienības tiesību normām, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot izskatāmo lietu, neatkarīgi no tā, vai minētā tiesa savu jautājumu formulējumu uz tiem ir vai nav atsaukusies. Tālab Tiesas ziņā ir no visa valsts tiesas iesniegtās informācijas kopuma, it īpaši no lēmuma lūgt prejudiciālu nolūmumu pamatojuma, izdibināt, kuriem Savienības tiesību elementiem, ņemot vērā strīda priekšmetu, ir nepieciešama interpretācija (spriedums, 2016. gada 29. septembris, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Kā norādījušas Spānijas valdība un Eiropas Komisija, pamatlieta attiecas uz pieteikumu par PVN priekšnodokļa atmaksēšanu, ko iesniedz uzņēmums, kurš ir reģistrēts trešajā valstī, proti, Šveicē. Kārtību, kādā notiek PVN atmaksēšana nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Savienības teritorijā, reglamentē Trīspadsmitā direktīva, kā tas izriet no tās 2. panta 1. punkta. Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka Trīspadsmitās direktīvas normas, it īpaši minētais 2. panta 1.

punkts, ir j?uzskata par *lex specialis* attiec?b? pret Direkt?vas 2006/112 170. un 171. pantu (spriedums, 2010. gada 15. j?lijs, Komisija/Apvienot? Karaliste, C?582/08, EU:C:2010:429, 35. punkts).

30 L?dz ar to uzdotie jaut?jumi ir j?analiz? Tr?spadsmi?s direkt?vas normu gaism?.

31 Otrk?rt, ir j?uzsver, ka pamatlieta neskar jaut?jumu par r??ina labojumu iedarb?bu laik?, t.i., jaut?jumu, par kuru Tiesa jau ir spriedusi – saist?b? ar ties?b?m uz PVN atskait?šanu – 2016. gada 15. septembra spriedum? *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691). Savuk?rt š? lieta ir par dal?bvalstu ties?b?m ierobežot laik? iesp?ju labot k??dainos r??inus ties?bu uz PVN atmaks?šanu ?stenošanas nol?kos. Iesniedz?jtiesa paskaidro, ka Sp?nijas ties?b?s š?diem labojumiem vairs nav iedarb?bas p?c tam, kad nodok?u administr?cijas l?mums, ar kuru atmaksa atteikta, ir k?uvis gal?gs.

32 ?emot v?r? iepriekš min?to, ir j?uzskata, ka ar saviem jaut?jumiem, kas ir j?skata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Tr?spadsmi?s direkt?vas normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?s ne?auj dal?bvalstij ierobežot laik? iesp?ju labot k??dainos r??inus, piem?ram, labot s?kotn?ji r??inos ierakst?to PVN maks?t?ja identifik?cijas numuru, ?stenojot ties?bas uz PVN atmaks?šanu.

33 Tiesa ir nospriedusi, ka Sest? direkt?va 77/388 ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu var atteikt nodok?u maks?t?jiem pakalpojumu sa??m?jiem, kuru r?c?b? ir nepiln?gi r??ini, pat ja tos v?l?k papildina, iesniedzot inform?ciju, ar ko pier?da r??in? iek?auto dar?jumu patiesumu, raksturu un apm?ru, p?c š?da noraidoš? l?muma pie?emšanas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports u.c.*, C?271/12, EU:C:2013:297, 36. punkts). Ta?u j?nor?da, ka Sest? direkt?va 77/388 ar? neliedz dal?bvalst?m pie?emt nepiln?gu r??inu labojumus p?c tam, kad nodok?u administr?cija jau bija pie??musi l?mumu atteikt ties?bas uz PVN atskait?šanu vai ties?bas uz PVN atmaks?šanu.

34 Š?ds konstat?jums ir piem?rojams ar? attiec?b? uz Tr?spadsmi?to direkt?vu. Proti, no t?s 3. panta 1. punkta izriet, ka dal?bvalstis nosaka pieteikuma par PVN atmaks?šanu iesniegšanas k?rt?bu, tostarp termi?us, un pien?kumus, kas nepieciešami, lai izv?rt?tu pieteikuma pamatot?bu.

35 T? k? Tr?spadsmi? direkt?va šo jaut?jumu nereglament?, t?du pas?kumu ieviešana, ar kuriem tiek noteikts termi?š, kura nokav?šanas rezult?t? tiek rad?tas nelabv?l?gas sekas nepietiekami r?p?gam nodok?u maks?t?jam, kas nav veicis labojumus k??dainos vai nepiln?gos r??inos nol?k? ?steno? savas ties?bas uz PVN atmaks?šanu, ir j?regul? valsts ties?b?s ar nosac?jumu, ka, pirmk?rt, š? proced?ra ir vien?di piem?rojama gan analo?isk?m ties?b?m nodok?u jom?, kas ir balst?tas uz valsts iekš?j?m ties?b?m, gan uz Savien?bas ties?b?m balst?taj?m (l?dzv?rt?bas princips), un ka, otrk?rt, tas nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu min?to ties?bu ?stenošanu (efektivit?tes princips) (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 46. punkts, k? ar? 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, lai gan valsts tiesas zi?? ir izv?rt?t valsts pas?kumu sader?bu ar Savien?bas ties?b?m, Tiesa tom?r var tai sniegt visas nor?des, kas ir der?gas t?s izskat?šan? esoš?s lietas atrisin?šanai (spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 36. punkts).

37 Pirmk?rt, run?jot par l?dzv?rt?bas principu, ir j?atg?dina, ka saska?? ar šo principu person?m, kas atsaucas uz Savien?bas ties?bu sist?m? pieš?irt?m ties?b?m, nedr?kst tikt rad?ta maz?k labv?l?ga situ?cija sal?dzin?jum? ar person?m, kas atsaucas uz ties?b?m, kur?m ir piln?gi



iekšzemes izcelsme (spriedums, 2018. gada 7. marts, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 39. punkts).

38 Iesniedzītājam ir šaubas, vai AEAT ir pārņēmusi šo līdzvērības principu, ciktāl pārdotājam minētā nebija atcēlusi savu 2011. gada 5. aprīļa lēmumu, pamatojoties uz Vispārīgā nodokļu likuma 219. pantu. Šajā ziņā ir jānorāda, ka nekas Tiesai iesniegtajos lietās materiālos neapstiprina konstatēto, ka šis pants ir piemērojams atšķirīgi atkarībā no tā, vai attiecīgās tiesības ir piešķirtas ar Savienības tiesību vai valsts tiesību.

39 Turklāt, pretī tam, ko *Nestrade* norādīja tiesas sēdē, līdzvērības principa pārņemumu tāpat neveido apstākļi, ka AEAT esot pieņēmusi atšķirīgu attieksmi attiecībā uz pieteikumiem par PVN priekšnodokļa atmaksāšanu par 2008.–2010. gadu, kā arī par 2009. gada pirmo un otro ceturksni, no vienas puses, un pieteikumu par PVN priekšnodokļa atmaksāšanu par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni, no otras puses. Proti, šāda atšķirīgā attieksme, pat gadījumā, ja tā būtu konstatējama, nekādā veidā nepierāda atšķirīgu attieksmi starp tiesībām, kas piešķirtas Savienības tiesību sistēmā, un tām, kas piešķirtas valsts iekšējās tiesībās.

40 Otrkārt, saistībā ar efektivitātes principa piemērošanu no Tiesas judikatūras izriet, ka jāatbilst, vai valsts procesuālā tiesību norma nepadara praktiski neiespējamu vai pārņēmušai neapgrūtinātā privātpersonām ar Savienības tiesībām piešķirto tiesību īstenošanu, ir jāanalizē, vai tā vērā ņem šīs tiesību normas vietu visā procedūrā, ar šīs procedūras norisi un patērētāja daļēdās valsts instancās. Šādā kontekstā vajadzības gadījumā ir jāņem vērā valsts tiesu sistēmas pamatā esošie principi, tādēļ kā tiesību uz aizstāvību aizsardzībā, tiesiskās drošības princips un procesa pienācīga norise (spriedums, 2018. gada 7. marts, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tiesa jau ir nospriedusi, ka iespēja pieprasīt pārņemt PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretrunā tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz to tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Elisacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29. punkts). Tiesa par saderīgu ar Savienības tiesībām ir atzinusi saprātīgu termiņu noteikšanu prasības iesniegšanai, kuru neievērošanas gadījumā tiesiskās drošības intereses iestājas noilgums, vienlaikus aizsargājot ieinteresēto personu un attiecīgo iestādi. Proti, šādi termiņi nepadara praktiski neiespējamu vai pārņēmušai grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas, pat ja principā šāda termiņa izbeigšanās sekas ir tādas, ka celtā prasība tiek pilnībā vai daļēji noraidīta (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Konkrētajā gadījumā 2010. gada 23. novembrī AEAT bija pieprasījusi *Nestrade*, lai desmit darba dienu laikā, sākot no attiecīgā pieprasījuma paziņošanas, proti, no 2010. gada 13. decembra, tā iesniegtu pareizos rēķinus.

43 Ir jākonstatē, ka no iesniedzītājas lēmuma neizriet, ka *Nestrade* būtu brēdinājusi AEAT par to, ka šīs administrācijas pieprasījuma datumā *Nestrade* rēķinā nav bijuši pareizie rēķini. No šī lēmuma turklāt izriet, ka *Nestrade* nebija iesniegusi šos rēķinus AEAT gandrīz triju mēnešu laikā, kas pagājuši starp datumu, kad *Nestrade* tos bija dabūjusi, un datumu, kad tika pieņemts lēmums atteikt PVN atmaksāšanu. *Nestrade* arī nav pārsūdzējusi šo pārdotāja minēto lēmumu, pirms tas ir kļuvis galīgs, lai gan, iesniedzītājas ieskatā, tā būtu varējusi pārsūdzēt šo lēmumu saprātīgā termiņā.

44 Šajos apstākļos ir jākonstatē, ka, neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzītājam, *Nestrade* nav bijis praktiski neiespējami vai pārņēmušai grūti īstenot savas tiesības uz PVN atmaksāšanu.

45 Šķēdē kontekstā ir jāatgādina, ka, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešams ziņās, lai konstatētu, ka nodokļa maksātājam kā attiecīgā pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, tādēļ nevar noteikt papildu nosacījumu, kuru sekas varētu būt tiesību uz PVN atskaitēšanu atņemšana (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépít*, C-392/09, EU:C:2010:569, 40. punkts).

46 Tāds pats pamatojums attiecas arī uz tiesībām uz PVN atmaksēšanu. Tomēr attiecībā uz pamatlietu, šīet, kā to norāda arī Komisija, ka AEAT rīcībā nebija nepieciešamo datu, lai vērtētu tiesības uz PVN atmaksēšanu pamatlietā uz tās informācijas pamata, ko tai bija iesniegusi *Nestrade* saistībā ar citiem atmaksēšanas pieteikumiem, kuri skar to pašu piegādātāju, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

47 Ēmot vērtē iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Trīspadsmiņu direktīvas normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tās ļauj dalībvalstij ierobežot laiku iespaidu labot kļūdainos rēķinus, piemēram, labot sīkotnāji rēķinos ierakstīto PVN maksātāja identifikācijas numuru, ņemot vērā tiesības uz PVN atmaksēšanu, ciktāl tiek ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

### **Par tiesību izdevumiem**

48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesību izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

**Padomes Trīspadsmiņu direktīvas 86/560/EEK (1986. gada 17. novembris) par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksēšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tās ļauj dalībvalstij ierobežot laiku iespaidu labot kļūdainos rēķinus, piemēram, labot sīkotnāji rēķinos ierakstīto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāja identifikācijas numuru, ņemot vērā tiesības uz PVN atmaksēšanu, ciktāl tiek ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – spāņu.