

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2020. gada 14. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – Priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šana – PVN p?rpalikums – P?rpalikuma ietur?šana p?c nodok?u kontroles proced?ras uzs?kšanas – L?gums atmaks?t p?rpalikuma da?u, kas atbilst dar?jumiem, uz kuriem š? proced?ra neattiecas – Finanšu p?rvaldes atteikums

Liet? C?446/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa, ?ehijas Republika) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 31. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 9. j?lij?, tiesved?b?

Agrobet CZ s. r. o.

pret

Finan?ní ú?ad pro St?redo?eský kraj,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] (referents), tiesneši P. Dž. Šv?rebs [P. G. Xuereb] un T. fon Danvics [T. von Danwitz],

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

sekret?rs: M. Longars [M. Longar], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2019. gada 11. septembra tiesas s?di,

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

- *Agrobet CZ s r. o.* v?rd? – M. Jelínek un O. Moravec, advokāti,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – M. Smolek, J. Vl?il un O. Serdula, p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – S. Jiménez García, p?rst?vis,
- Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un M. Salyková, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2019. gada 19. decembra tiesas s?d?,

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 kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 179., 183. un 273. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Agrobet CZ s. r. o.* (turpmāk tekstā – “*Agrobet*”) un *Finanční úřad pro Středoevropský kraj* (Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde, Čehijas Republika) par to, kā pārdējā minētā pāc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir ieturējusi PVN pārpalikumu.

Atbilstošie tiesību akti

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pāc attiecīgajam precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pāc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

4 Šīs direktīvas 167. pants ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

5 Minētās direktīvas 168. panta a) punkts ir formulēts šādi:

“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 piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 Šīs pašas direktīvas 179. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atēmot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un jāstenotas atskaitīšanas tiesības.”

7 PVN direktīvas 183. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārstest pārpalikumu uz nākamā periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.”

8 PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

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

Čehijas Republikas tiesības

9 *Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienot?s v?rt?bas nodokli) redakcij?, kas piem?rojama pamatliet?, 105. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja, nosakot nodokli, atkl?jas atmaks?jamais nodok?a p?rpalikums, kas p?rsniedz 100 [?ehijas kronas (CZK) (aptuveni 3,94 EUR)], p?c iest?des iniciat?vas tas tiek atmaks?ts nodok?a maks?t?jam 30 dienu laik? no p?rpalikuma konstat?šanas dienas. Tas nav piem?rojams, ja atmaks?jamais nodok?a p?rpalikums ir konstat?ts, nosakot nodokli p?c uzr??ina.”

10 *Zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád* (Likums Nr. 280/2009 par Nodok?u procesa kodeksu) redakcij?, kas piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – “Nodok?u procesa kodekss”), 85. panta 1., 3. un 4. punkt? ir paredz?ts:

“1. Nodok?u kontroles priekšmets ir nodok?u saist?bas, nodok?a maks?t?ja deklar?cijas vai citi apst?k?i, kas ir noteicoši, konstat?jot un prec?zi nosakot ar nodok?u proced?ru saist?to nodokli.

[..]

3. Nodok?u administr?cija p?rbauda nodok?u kontroles priekšmetu noteikt? apm?r?. Nodok?u kontroles apjoms procesa laik? var tikt paplašin?ts vai samazin?ts saska?? ar t?s uzs?kšanai paredz?to proced?ru.

4. Nodok?u kontroli var veikt kop? ar vair?k?m nodok?u proced?r?m attiec?b? uz vienu un to pašu nodok?a maks?t?ju. Nodok?u administr?cija var uzs?kt nodok?u kontroli ar? attiec?b? uz citiem nodok?u procesiem, notiekošo nodok?u kontroli paplašinot attiec?b? uz citu nodok?u procesu.”

11 Nodok?u procesa kodeksa 89. panta 4. punkt? ir paredz?ts:

“Ja no iesniegt?s parast?s nodok?u deklar?cijas vai no papildu nodok?u deklar?cijas izriet, ka nodok?u maks?t?jam ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, nodok?u administr?cija šaubu gad?jum? aicina p?d?jo min?to klie?t šaubas 30 dienu laik? no š?das deklar?cijas iesniegšanas dienas, cik iesp?jams pirms parast?s nodok?u deklar?cijas vai papildu nodok?u deklar?cijas iesniegšanai noteikt? termi?a p?d?j?s dienas.”

12 Š? kodeksa 90. panta 2. un 3. punkts ir formul?ti š?di:

“2. Ja šaubas nav klie?tas un nodok?a summa nav pietiekami ticami pier?d?ta, nodok?u administr?cija pazi?o nodok?u maks?t?jam preciz?šanas un kori??šanas proced?ras rezult?tus. Nodok?a maks?t?js 15 dienu laik? no dienas, kad tas uzzina par preciz?šanas un kori??šanas proced?ras rezult?tiem, var iesniegt l?gumu turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu, pied?v?jot citus pier?d?šanas l?dzek?us.

3. Ja nodok?u administr?cijai ir pamats turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu, t?, ?emot v?r? šos iemeslus, uzs?k nodok?u kontroli. Ja nodok?u administr?cijai nav iemeslu turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu, t? pie?em l?mumu par nodok?a noteikšanu 15 dienu laik? no dienas, kad nodok?a maks?t?js ir iesniedzis l?gumu turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu.”

13 Min?t? kodeksa 148. pant? ir noteikts:

“1. Nodokli nevar noteikt p?c tam, kad ir beidzies nodok?a noteikšanas termi?š, kas ir tr?s gadi. Termi?š nodok?a noteikšanai s?kas dien?, kad beidzies parast?s nodok?u deklar?cijas iesniegšanas termi?š, vai dien?, kad nodoklis ir k?uvis iekas?jams, ja vienlaikus nav pien?kuma iesniegt parasto nodok?u deklar?ciju.

[..]

3. Ja pirms nodok?a noteikšanas termi?a beig?m ir tikusi uzs?kta nodok?u kontrole, ir iesniegta parast? nodok?u deklar?cija vai ir ticis izteikts uzaicin?jums iesniegt parasto nodok?u deklar?ciju, termi?š nodok?a noteikšanai s?kas no jauna no dienas, kad š? darb?ba tika veikta.

4. Termi?š nodok?a noteikšanai beidzas dien?, kad:

[..]

f) no starptautisk?s sadarb?bas pieteikuma saist?b? ar nodok?u p?rvald?bu iesniegšanas dienas l?dz dienai, kad tiek sa?emta atbilde uz šo pieteikumu, vai l?dz dienai, kad tiek nos?t?ts pazi?ojums par starptautisk?s sadarb?bas izbeigšanu saist?b? ar nodok?a p?rvald?bu šaj? liet?.

5. Termi?š nodok?a noteikšanai beidzas ne v?l?k k? 10 gadus p?c tam, kad tas ir s?cies saska?? ar 1. punktu.

[..]”

14 Š? paša kodeksa 254.a pant? ir noteikts:

“1. Gad?jum?, ja preciz?šanas un kori??šanas proced?ra attiec?b? uz parasto nodok?u deklar?ciju vai papildu nodok?u deklar?ciju, no kuras izriet, ka nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz nodok?u atskait?jumu, ilgst vair?k nek? piecus m?nešus, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz procentiem no nodok?u atskait?juma, ko noteikusi nodok?u administr?cija.

2. Nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz procentiem no nodok?a atskait?juma, s?kot no n?kam?s dienas p?c piecu m?nešu termi?a beig?m, kurš s?kas no dienas, kad uzs?kta skaidrošanas un kori??šanas proced?ra, kas ilgst vair?k nek? piecus m?nešus, l?dz dienai, kad tiek atmaks?ts nodok?u atskait?jums vai tas tiek izmantots par?da samaksai, tom?r v?l?kais l?dz t? atmaksas termi?a beig?m.

3. Procenti no nodok?u atskait?juma atbilst ?ehijas valsts bankas noteiktajai ikgad?jai “repo” atsauces likmei, kas palielin?ta par vienu procentu punktu un kas piem?rojama attiec?g? kalend?r? pusgada pirmaj? dien?.

[..]

6. Saska?? ar šo ties?bu normu atz?tie procenti tiek piem?roti atz?tai kompens?cijai par kait?jumu vai kompens?cijai, kas ir atz?ta par mor?lu kait?jumu, kurš nodok?a maks?t?jam nodar?ts ar nelikum?gu nodok?u administr?cijas l?mumu vai t?s administrat?vu procesu.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

15 2016. gada febru?r? *Agrobet* iesniedza divas PVN deklar?cijas par taks?cijas periodiem, kas atbilst 2015. gada decembrim un 2016. gada janv?rim, nor?dot PVN p?rpalikumu attiec?gi 2 958 167 CZK (apm?ram 116 462 EUR) un 1 559 241 CZK (apm?ram 61 386 EUR) apm?r?. T? k? bija nopietnas šaubas par *Agrobet* veikto dar?jumu ar rapšu e??u likum?bu šajos divos taks?cijas

periodos, Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde uzsāka nodokļu kontroles procedūras, kas attiecas vienīgi uz šiem darījumiem. Konkrēti, tika saskaņota ar šīs nodokļu iestādes konstatējumiem Polijas izcelsmes rapšu eļļa nemodificēta tika tirgota Čehijas Republikā un pēc tam *Agrobet* to no jauna piegādāja Polijā, minētā nodokļu iestāde izteica šaubas par to, vai ir ievēroti nepieciešamie nosacījumi, lai *Agrobet* varētu saņemt atbrīvojumu no PVN par rapšu eļļas piegādi un varētu atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par pirkumiem, kas saistīti ar to. Iesniedzātāja precīzi, ka Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde jau bija uzsākusī šādas procedūras attiecībā uz taksācijas periodiem, kas atbilst 2015. gada oktobrim un novembrim.

16 *Agrobet*, kas iesniedza sūdzības par šo procedūru uzsākšanu, tostarp norādīja, ka, tika nodokļu administrācijas šaubas attiecas tikai uz nelielu deklarētā PVN pārpalikuma daļu, visa šā pārpalikuma ieturšana vairākos secīgos taksācijas periodos tai esot nesamērīgs slogs, ņemot vērā mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā. Līdz ar to *Agrobet* pieprasīja atmaksāt minētā pārpalikuma neapstrādāto daļu, proti, to daļu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētās procedūras neattiecas.

17 Pēc tam, kad Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde noraidīja tās sūdzības, *Agrobet* 2016. gada maijā lūdza *Odvolací finanční ředitelství* (Finanšu apelācijas iestāde, Čehijas Republika) pārbaudīt veidu, kādā šīs sūdzības tika izskatītas, tostarp atkārtojot, ka tas, ka vairākus mēnešus pēc kārtas tiek aizturēta deklarētā PVN pārpalikums, uz kuras bāzisku daļu neattiecas nodokļu administrācijas šaubas, neesot samērīgi. Finanšu apelāciju direkcija uzskatīja, ka šīs lūgums nav pamatots, jo Nodokļu procesa kodekss nav paredzēts izdot paziņojumu par daļēju aplikšanu ar nodokli un PVN vienmēr attiecas uz visu taksācijas periodu, nevis tikai uz pakalpojumu daļu, kas aplikama ar nodokli.

18 Līdz ar to *Agrobet* lūdza *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika) nodokļu administrācijai attiecībā uz 2015. gada oktobra taksācijas periodu uzdot noteikt PVN pārpalikumu apmēru, uz kuru attiecas attiecīgās nodokļu kontroles procedūras. Ar 2016. gada 4. oktobra spriedumu šī tiesa apmierināja *Agrobet* prasību, it īpaši atsaucoties uz PVN direktīvas 183. pantu un 1997. gada 18. decembra spriedumu *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/04, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Tika Finanšu apelāciju direkcija atteicās piemērot šo 2016. gada 4. oktobra spriedumu 2015. gada decembra un 2016. gada janvāra taksācijas periodiem, *Agrobet* no jauna vērsās *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā), lai saņemtu līdzvērtīgu nolikumu par šiem periodiem.

20 Pa to laiku *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā) 2016. gada 4. oktobra spriedums tika atcelts ar iesniedzātājas 2017. gada 11. maija spriedumu, pamatojoties uz to, ka, tika Nodokļu procesa kodekss nav tieši paredzēta iespēja izdot paziņojumu par daļēju aplikšanu ar nodokli, nodokļu administrācija nevar piesavināties šādas pilnvaras juridiskā pamata neesamības dēļ. Turklāt iesniedzātāja precīzi, ka no 1997. gada 18. decembra sprieduma *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623) neizriet, ka valsts tiesības būtu jāatļauj daļēji konstatēt PVN pārpalikumu gadījumā, kad summa nav apstrādāta.

21 Atsaucoties uz minēto 2017. gada 11. maija spriedumu, *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā) ar 2017. gada 13. jūnija spriedumu noraidīja *Agrobet* prasības par 2015. gada decembra un 2016. gada janvāra taksācijas periodiem.

22 *Agrobet* par minēto 2017. gada 13. jūnija spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzātājas, norādot, ka valsts procesuālās tiesības nav saderīgas ar PVN direktīvu un Tiesas judikatūru, jo tajās nav atļauts pieņemt paziņojumu par daļēju nodokļa uzlikšanu. *Agrobet*

uzskata, ka Savienības tiesības un it īpaši samērīguma princips PVN pārpalikuma atmaksāšanu pār nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas laikā atlikt tikai, ciktī tas ir nepieciešams, lai sasniegtu šīs procedūras mērķi. Tā kā nodokļu administrācija nav apšaubījusi daļu no PVN pārpalikuma un tā nav minējusi procedūras priekšmets, nevarot secināt, ka šī pārpalikuma neapstrādātās daļas aizturšana ir samērīga.

23 Iesniedzējtiesā Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde apgalvoja, ka, tā kā PVN pārpalikums attiecas uz visu taksācijas periodu, tas varēja rasties tikai kā nedalāms veselums. Tā uzskatīja, ka tādā nepastāv PVN pārpalikuma neapstrādātā daļa, ko būtu iespējams noteikt daļēji un atmaksāt nodokļa maksātājam. Turklāt nodokļu iestāde uzskatīja, ka no 1997. gada 18. decembra sprieduma *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623) neizriet, ka dalībvalstu nodokļu administrācijām būtu jāveic šāda daļēja atmaksa.

24 Iesniedzējtiesa atzīst, ka valsts pasākumi, kas pieņemti saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā, var ierobežot tiesības uz PVN atskaitēšanu un tādējādi likt dalībvalstīm šīs direktīvas 183. pantā atzītās procesuālās autonomijas ietvaros ieturēt PVN pārpalikumu nodokļu kontroles ietvaros. Atsaucoties it īpaši uz 2011. gada 12. maija sprieduma *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298) 33. un 53. punktu, atgādinot, ka šāds ieturējums nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai veiktu šo kontroli, un ka visi nodokļu maksātāja ciestie ekonomiskie zaudējumi ir jākompensē, maksājot procentus, lai nodrošinātu nodokļu neitralitātes principa ieviešanu, iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar 2016. gada 28. jūlija sprieduma *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614) 49. punktu pasākumi, kas paredzēti krāpšanas nodokļu jomā apkarošanai, nedrīkst tikt izmantoti tādā veidā, ka ar tiem sistemātiski tiek apšaubītas tiesības uz PVN atskaitēšanu un tādā PVN neitralitātes princips.

25 Iesniedzējtiesa būtībā uzskata, ka ar valsts tiesību aktiem, kuros tāpat kā ģehijas Republikas tiesību aktos noteiktā laikposmā netiek atzīti deklarēti ar nodokli apliekams pakalpojums, kura pamatotība nerada šaubas, vai kuros pat netiek atzīti pierādītā pamatotību, sistemātiski tiek apšaubītas tiesības uz PVN atskaitēšanu. Tādējādi šī tiesa uzskata – ja par noteiktu pakalpojumu likumābu taksācijas periodā nav nekādu šaubu, nodokļu administrācijai nebūtu jāatļauj aizturēt ar šiem pakalpojumiem saistīto PVN pārpalikumu. Proti, ja ir izpildīti nosacījumi PVN pārpalikuma daļas, kas attiecas uz minētajiem pakalpojumiem, atmaksai, šo pārpalikuma daļu nedrīkstot ilgāk aizturēt un tā esot jāatmaksā.

26 Šajos apstākļos *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, ģehijas Republika) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Eiropas Savienības tiesībām, it īpaši PVN neitralitātes principam, atbilst dalībvalsts noteikts pasākums, kas pakārtoti pieprasīt PVN atskaitējuma aprēķināšanu un samaksu tam, ka ir pabeigta procedūra, kas piemērojama visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem noteiktā taksācijas periodā?”

Par prejudiciālo jautājumu

27 Uzdotot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 179., 183. un 273. pants, aplūkojot tos nodokļu neitralitātes principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā pirms tās nodokļu kontroles procedūras beigām, kura attiecas uz PVN deklarāciju, kurā ir norādītais pārpalikums par noteiktu taksācijas periodu, nodokļu administrācijai nav paredzēta iespēja atmaksāt šī pārpalikuma daļu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem šī procedūra tās uzsākšanas laikā neattiecas.

28 Vispirms jānorāda, ka šis jautājums rodas apstākļos, kad saskaņā ar iesniedzējtiesas

sniegtaj?m nor?d?m nodok?u administr?cija pazi?oja, ka t? attiec?go nodok?u kontroles proced?ru attiecina vien?gi uz noteiktiem dar?jumiem, uz kuriem attiecas sagatavot? PVN deklar?cija un kuros t?d?j?di, uzs?kot šo proced?ru, š?iet, ka PVN p?rpalikuma da?a, kas atbilst dar?jumiem, uz kuriem min?t? proced?ra neattiecas, var?tu tikt uzskat?ta par neapstr?d?tu, un attiec?g? gad?jum? t? var tikt atmaks?ta. Ta?u ?ehijas ties?b?s š?da iesp?ja nav paredz?ta.

29 Pirmk?rt, attiec?b? uz perspekt?vu PVN p?rpalikumu, kas radies noteikt? taks?cijas period?, ?emt v?r? t?, lai vajadz?bas gad?jum? var?tu identific?t š? p?rpalikuma neapstr?d?to da?u, ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 179. panta 1. punktu atskait?šanu visp?r?gi veic nodok?a maks?t?js, no kop?j?s nodok?a summas, kas maks?jama par taks?cijas periodu, at?emot PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? raduš?s un tiek ?stenotas atskait?šanas ties?bas. Š?s direkt?vas 183. panta 1. punkt? ir preciz?ts – ja atskait?jumu summa p?rsniedz PVN summu, kas maks?jama par attiec?go taks?cijas periodu, past?v p?rpalikums, kas var vai nu tikt p?rnests uz n?kamo periodu, vai ar? tikt atmaks?ts, un ?ehijas Republikas ties?b?s ir izdar?ta izv?le par labu atmaks?šanai.

30 No PVN direkt?vas 179. panta 1. punkta un 183. panta 1. punkta norm?m, t?s apl?kojot kopsakar?, izriet, ka PVN p?rpalikums izriet no aritm?tiskas darb?bas, ko nodok?a maks?t?js ir veicis attiec?b? uz visu taks?cijas periodu kopum?, l?dz ar to š?ds PVN p?rpalikums var par?d?ties PVN deklar?cij? tikai k? vienots rezult?ts.

31 Šis PVN p?rpalikumu apr??ina visp?r?jais raksturs tom?r nenoz?m?, ka tas ir j?uzskata par t?du, kas, k? to savos rakstveida un mutv?rdu apsv?rumos b?t?b? ir apgalvojušas ?ehijas Republikas un Sp?nijas vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija, veido nedal?mu veselumu, kuru neb?tu iesp?jams sadal?t attiec?gi apstr?d?taj? un neapstr?d?taj? da?? saist?b? ar konkr?tiem dar?jumiem, uz kuriem attiecas vai neattiecas t?da nodok?u kontroles proced?ra k? pamatliet? apl?kot?.

32 Pirmk?rt, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 34. punkt?, no PVN direkt?vas 179. panta formul?juma izriet, ka š? panta 1. punkt? ir vien?gi noteikts nodok?a maks?t?ja pien?kums visp?r?gi veikt PVN atskait?šanu. T?pat min?t?s direkt?vas 183. panta 1. punkta redakcijai pašai par sevi nav pretrun? PVN p?rpalikuma da??ja vai sadal?ta p?rnešana vai atmaks?šana.

33 Šo interpret?ciju apstiprina PVN direkt?vas 179. un 183. panta konteksts. K? Tiesa jau ir konstat?jusi, lai gan š?s direkt?vas 178.–183. pants attiecas vien?gi uz atskait?šanas ties?bu ?stenošanas nosac?jumiem, uz pašu šo ties?bu esam?bu, kas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, attiecas min?t?s direkt?vas 167.–172. pants, kas ir ietverts t?s X sada?as 1. noda?? “Atskait?šanas ties?bu rašan?s un apjoms” (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija, C?274/10, EU:C:2011:530, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra). No t? izriet, ka PVN direkt?v? skaidri ir noš?irtas PVN atskait?šanas ties?bu pras?bas p?c b?t?bas un šo ties?bu form?l?s pras?bas (spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts). T?d?j?di, lai gan nodok?a maks?t?jam ir j?iev?ro ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanas noteikumi un it ?paši j?iesniedz vienota PVN deklar?cija par visu taks?cijas periodu, tom?r, ja šaj? direkt?v? nav pret?ju ties?bu normu, tam nevar liegt da??ji atsaukties uz materi?laj?m ties?b?m un pras?b?m, kas tam attiec?b? uz katru dar?jumu izriet no min?t?s 1. noda?as.

34 Otrk?rt, no š?s direkt?vas 1. panta 2. punkta otr?s da?as un 168. panta a) punkta izriet, ka nodok?a maks?t?jam ir j?maks? PVN vai vi?? var piepras?t t? atskait?šanu attiec?b? uz katru t? veikto dar?jumu. K? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 36. punkt?, ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu t?d?j?di attiecas uz konkr?tu dar?jumu.

35 Turkl?t Tiesa ir preciz?jusi, ka, lai gan dal?bvalst?m ir zin?ma br?v?ba paredz?t PVN

direktīvas 183. pantā norādītos noteikumus, šie noteikumi nedrīkst apdraudēt nodokļu neitralitātes principu, pilnībā vai daļēji uzliekot nodokļa maksātājam šo nodokļa nastu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāaizsargā nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs PVN pārpalikuma, tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā izvērtais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2008. gada 10. jūlijs, *Cilin*, C-25/07, EU:C:2008:395, 17. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr noteikumi, kas tādā situācijā kļūst pamatlietne neapstrīdama nodokļa maksātājam izmantot noteiktu PVN pārpalikuma daļu, kuru tas uzskata par tādā, par kuru nav strīds, nozīmētu liegt šim nodokļa maksātājam atsaukties uz šādas neapstrīdama daļas esamību un saņemt šīs daļas atmaksu, tādējādi liekot tam daļēji uzņemties nodokļa nastu, neievērojot nodokļu neitralitātes principu.

36 No tā izriet, ka PVN direktīvas 179. un 183. pants, tos aplūkojot nodokļu neitralitātes principa gaismā, nevar tikt interpretēti tādējādi, ka ar tiem principā tiek izslēgta iespēja kļūst par PVN pārpalikuma daļu, kas norādīta PVN deklarācijā un kas varētu būt pamats šīs pārpalikuma daļas pārvešanai vai atmaksai.

37 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu par to, kādos apstākļos var uzskatīt, ka faktiski nav strīda par PVN pārpalikuma daļu nodokļu kontroles procedūrā, kuru nodokļu administrācija saskaņā ar savas valsts tiesību aktiem attiecina vienīgi uz noteiktiem darījumiem taksācijas periodā, jānorāda, ka, tā kā PVN pārpalikums izriet no šīs sprieduma 30. un 31. punktā atgādātās aritmētiskās darbības, par neapstrīdamu šīs pārpalikuma daļu runa var būt tikai tad, ja nav strīda par pašu maksājuma nodokļa summu un par saistību ar šiem darījumiem atskaitmo nodokli.

38 Lai gan, ņemot vērā nodokļu kontroles procedūru vai tās laiku, nodokļu administrācija nevar izslēgt, ka šīs procedūras beigās maksājuma nodokļa un atskaitmo nodokļa, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētā procedūra neattiecas, summas var mainīties salīdzinājumā ar nodokļa maksātāja deklarātajām summām, nevar uzskatīt, ka par attiecīgo PVN pārpalikuma daļu nav strīda. Vēl ir nepieciešams, lai nodokļu administrācija, ņemot vērā attiecīgo nodokļu kontroles procedūru vai tās gaitu, pārbaudītos, ka apstākļi, kas palīdzēja minētās daļas aprēķinā, vairs nevar tikt apstrīdāti pirms šīs procedūras beigām.

39 No tā izriet – lai PVN pārpalikuma daļu varētu uzskatīt par tādā, par kuru nav strīda, nepietiek ne ar to, ka nodokļa maksātājs vienpusēji apgalvo, ka pastāv neapstrīdama šīs pārpalikuma daļa, ne arī ar to, ka šāda daļa, šīet, pastāv tikai tādā, ka, ņemot vērā attiecīgo kontroles procedūru, nodokļu administrācija šīs procedūras attiecīgajā laikā uz noteiktiem nodokļa maksātāja darījumiem. Gluži pretēji, nodokļu administrācijai ir jāpārbauda, pirmkārt, ka iespējamie pārkāpumi, par kuriem tai ir aizdomas, ja tie tiek pierādīti, nevar ietekmēt maksājuma PVN un atskaitmo PVN, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētā procedūra neattiecas, summas un līdz ar to PVN pārpalikuma summu, kas, šīet, nav apstrīdama, un, otrkārt, ka tai nebūs jāpaplašina šīs pašas procedūras apjoms, lai tajā iekļautu visus saskaņotāji nekontrolētos darījumus vai to daļu. Šādiem elementiem ir skaidri, precīzi un nepārprotami jāizriet no visiem nodokļu kontroles procedūras dokumentiem un atbilstošajiem lietas apstākļiem.

40 Šajā saistībā jāatgādina, pirmkārt, ka PVN pārpalikuma atmaksāšanas termiņu principā var pagarināt, lai veiktu nodokļu kontroli, neuzskatot šādu pagarinātu termiņu par nesaprātīgu ar nosacījumu, ka pagarinājums nepārsniedz laiku, kas ir vajadzīgs kontroles procedūras veikšanai (spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 53. punkts un tajā minētā judikatūra), un, otrkārt, ja šāda pārpalikuma atmaksāšana nodokļa maksātājam notiek, pārskaidrojot saprātīgu termiņu, PVN sistēmas neitralitātes princips paredz, ka finansējamie zaudējumi, kas tādējādi ar attiecīgās naudas summas nepieņemamību tiek radīti nodokļa maksātājam, tiek kompensēti, samaksājot nokavējuma procentus (spriedums, 2018. gada 28.

februāris, *Nidera*, C?387/16, EU:C:2018:121, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt, tā kā mērķis apkarot krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamo āunprātīgu izmantošanu ir atzīts un veicināts PVN direktīvā, it īpaši tās 273. pantā, un tā kā attiecīgās personas nevar krāpnieciski vai āunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, valsts iestādēm un tiesīm ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek konstatēts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai āunprātīgi (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts, kā arī 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts). Tādējādi nodokļu kontroles procedūrā nodokļu iestādēm ar galīgo mērķi pareizi noteikt nodokļa summu ne tikai ir jāklīdē šaubas, kas tām var būt attiecībā uz atsevišķu nodokļu maksātāja veikto darījumu likumību, bet arī jāpārliecinās, ka iespējamie pārkāpumi, kas tām ir jākonstatē, nav plašāki, nekā tām ir aizdomas.

42 Tāpat jānorāda, kā to norāda iesniedzējtiesa šā sprieduma 25. punktā izklāstītajā argumentācijā, ka pamatlietā aplūkoto šēhijas Republikas tiesiskais regulējums pat nedod iespēju nodokļa maksātājam sniegt pierādījumus par savu apgalvojumu par to, ka pastāv neapstrīdama PVN pārpalikuma daļa, pamatotību, tādējādi tajā nav ievērotas prasības, kas izriet no vispārīgā labas pārvaldības principa.

43 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina – ja dalībvalsts šteno Savienības tiesības, nodokļu kontroles procedūrā ir piemērojamas no tiesībām uz labu pārvaldību izrietošās prasības, kas atspoguļo Savienības tiesību vispārīgo principu, un it īpaši ikvienas personas tiesības uz objektīvu un saprātīgu termiņu veiktu jautājumu izskatīšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 8. maijs, *N.*, C?604/12, EU:C:2014:302, 49. un 50. punkts).

44 Otrkārt, jānorāda, ka saskaņā ar šo labas pārvaldības principu tādai administrācijai iestādei kā pamatlietā aplūkoto nodokļu administrācija tās kontroles pienākumu ietvaros ir jāveic rūpīga un objektīva visu atbilstošo aspektu pārbaude, lai pārliedtos, ka tās rīcībā, pieņemot lēmumu, ir iespējami pilnīgākie un ticamākie pierādījumi, lai to izdarītu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, *Komisija/Scott*, C?290/07, EU:C:2010:480, 90. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt šīs rūpības pienākums, kas ir saistīts ar ikvienai personai piešķirtajām tiesībām uz objektīvu, godīgu un pieņemamu termiņu veiktu jautājumu izskatīšanu administrācijās iestādēs, būtībā prasa, lai tās rūpīgi un objektīvi pārbaudītu visus apstākļus, kam ir nozīme konkrētajā lietā, tostarp tos, kas attiecas uz apgalvojumiem, kurus izteicis tās nodokļa maksātājs kā *Agrobet* (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1991. gada 22. oktobris, *Nölle*, C?16/90, EU:C:1991:402, 30.–35. punkts).

45 Šā judikatūra ir piemērojama arī gadījumā, ja nodokļa maksātājs apgalvo, ka nodokļu iestādes aizdomas par darījumu, kas ir attiecīgās PVN deklarācijas sagatavošanas pamats, daļas likumā nevar ietekmēt ne darījumu, uz kuriem neattiecas attiecīgā nodokļu kontroles procedūra, ne arī šajā deklarācijā norādīto PVN pārpalikuma daļu un ka tādējādi pastāv neapstrīdama šā pārpalikuma daļa. Nodokļa maksātāja leģitīmās intereses var likt censties panākt nodokļu administrācijas lēmumu, ar kuru tiek apstiprināts, ka minētā procedūra turpinās attiekties tikai uz noteiktiem darījumiem, vēl jo vairāk gadījumā, ja šie darījumi attiecas tikai uz nelielu nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības daļu.

46 Šādos apstākļos jāuzsver, ka valsts tiesiskais regulējums, kas dalībvalsts saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu veikto pasākumu ietvaros nedz atļauj nodokļa maksātājam iesniegt šādu pierādījumu, nedz arī nodokļu administrācijai šajā ziņā pieņemt lēmumu, būtu pretrunā labas pārvaldības principam un līdz ar to nebūtu saderīgs ar PVN direktīvu.

47 Turklāt ir jāprecizē, ka nodokļa maksātāja iespēja atsaukties uz neapstrīdamas PVN

pārpalikuma daļas esamību taksācijas periodā, lai saņemtu tās atmaksu pirms nodokļu kontroles procedēšanas beigām, automātiski nenozīmē, ka nodokļu administrācijai ir pienākums atmaksāt šo daļu priekšlaicīgi, tostarp tad, ja tā atzīst, ka par minēto daļu nav strīda. No PVN direktīvas 183. panta izriet, ka neatkarīgi no dalībvalstu pieņemtajiem noteikumiem dalībvalstīm pārpalikums ir jāatmaksā vai jāpārnes tikai tad, ja atskaitījumu summa pārsniedz par attiecīgo taksācijas periodu maksājamo PVN summu. Tādējādi saskaņā ar šo tiesību normu dalībvalstīm uzliktais atmaksāšanas vai pārņemšanas pienākums ir atkarīgs no tā, vai pastāv pārpalikums attiecībā uz visu attiecīgo taksācijas periodu.

48 Šādos apstākļos jāuzskata, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs nodokļu kontroles procedūrā atsaucas uz neapstrīdētās PVN pārpalikuma daļas esamību, nodokļu administrācijai ir jāatmaksā vai jāpārnes tikai tā PVN pārpalikuma daļa, kuru tā var konstatēt skaidri, precīzi un viennozīmīgi, ņemot vērā šaubas, ko tā ir paudusi šajā procedūrā un ievērojot šīs lietas atbilstošos apstākļus, neatkarīgi no minētās procedēšanas iznākuma, ievērojot visu taksācijas periodu, par kuru ir iesniegta saskaņotā PVN deklarācija. Tādējādi šādam atmaksāšanas vai pārņemšanas pienākumam tādēļ, ka tas attiecas uz noteiktu taksācijas periodu, ir jāpastāv nevis tikai attiecībā uz maksājamo nodokļa un atskaitīamo nodokļa summu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem attiecas nodokļu kontroles procedūra neattiecas un attiecībā uz kuriem nodokļu administrācija ir atzinusi, ka nav strīda, bet gan attiecībā uz to PVN pārpalikuma daļu, kura paliks neatkarīgi no šīs procedēšanas iznākuma un kuru vienīgi galu galā var uzskatīt par tādu, par kuru nav strīda. Šajā ziņā ir jānorāda, ka šā neapstrīdētā PVN pārpalikuma daļa attiecībā gadījumā var būt mazāka par pārpalikuma daļu, kuru ir pieprasījis nodokļa maksātājs un kura attiecas uz minētajām summām, kuras nodokļu administrācija ir atzinusi par tādām, par kurām nav strīda.

49 Šajā gadījumā iesniedzītībai ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā *Agrobet*, iespējams, iesniegtos pierādījumus, nodokļu administrācija kādā pamatlietā aplūkots nodokļu kontroles procedēšanas stadijā skaidri, precīzi un nepārprotami ir konstatējusi vai tai būtu bijis jākonstatē, ka pastāv neapstrīdētā PVN pārpalikuma daļa, un vai tā it īpaši ir noteikusi vai tai būtu bijis jānosaka, ka maksājamo nodokļa un atskaitīamo nodokļa, kas atbilst darījumiem, uz kuriem šā procedūra neattiecas, summas vairs nevar mainīties pirms tās beigām salīdzinājumā ar nodokļa maksātāja deklarētajām summām. Turklāt tai ir jāpārbauda, vai nodokļu administrācija, ņemot vērā šaubas, ko tā ir paudusi minētās procedēšanas laikā, un ņemot vērā visus tās dokumentus, kā arī atbilstošos lietas apstākļus, varēja vai tai bija jāspēj tādā pašā veidā noteikt, ka pārpalikums, kura apmērs var būt mazāks par to, kas atbilst darījumiem, uz kuriem kontrole neattiecas, turpinās pastāvēt neatkarīgi no šīs pašas procedēšanas iznākuma. Šādā kontrolē it īpaši būtu jāņem vērā iespējamo sankciju, kas nodokļu maksātājam varētu tikt piemērotas gadījumā, ja pieprasītā PVN pārpalikuma daļa tiktu daļēji vai provizoriski atmaksāta veidsmēģa nodokļu kontroles iznākumā.

50 Ja nodokļu administrācija nevarētu izdarīt šos konstatējumus, tai nevar pārmest, ka tā ir atteikusies sagatavot paziņojumu par daļēju aplikšanu ar nodokli pirms pamatlietā aplūkots nodokļu kontroles procedēšanas beigām.

51 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 179., 183. un 273. pants, skatīti nodokļu neitralitātes principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā nav paredzēta iespēja nodokļu administrācijai pirms nodokļu kontroles procedēšanas attiecībā uz PVN deklarāciju, kurā ir norādīts pārpalikums par noteiktu taksācijas periodu, pabeigšanas noteiktās šā pārpalikuma daļas atmaksu, kura atbilst darījumiem, uz kuriem šā procedūra neattiecas tās uzsākšanas laikā, ciktāl skaidri, precīzi un viennozīmīgi nav iespējams noteikt, ka PVN pārpalikums, kura summa, iespējams, ir mazāka par to, kas atbilst uz darījumiem, uz kuriem neattiecas minētā procedūra,

turpin?s past?v?t neatkar?gi no š?s pašas proced?ras izn?kuma, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

52 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 (otr? 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., 183. un 273. pants, skat?ti nodok?u neitralit?tes principa gaism?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? nav paredz?ta iesp?ja nodok?u administr?cijai pirms nodok?u kontroles proced?ras attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) deklar?ciju, kur? ir nor?d?ts p?rpalikums par noteiktu taks?cijas periodu, pabeigšanas noteikt t?s š? p?rpalikuma da?as atmaksu, kura atbilst dar?jumiem, uz kuriem š? proced?ra neattiecas t?s uzs?kšanas laik?, cikt?l skaidri, prec?zi un viennoz?m?gi nav iesp?jams noteikt, ka PVN p?rpalikums, kura summa, iesp?jams, ir maz?ka par to, kas attiecas uz dar?jumiem, uz kuriem neattiecas min?t? proced?ra, turpin?s past?v?t neatkar?gi no š?s pašas proced?ras izn?kuma, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ?ehu.