

62018CJ0835

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2020. gada 2. j?lij? (*1)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – R??ina kori??šana – K??daini uzr??in?ts nodoklis – Nepamatoti samaks?ta nodok?a atmaks?šana – PVN apgriezt?s maks?šanas k?rt?ba – Dar?jumi saist?b? ar t?du taks?cijas periodu, par kuru jau veikta nodok?u p?rbaude – Nodok?u neitralit?te – Efektivit?tes princips – Sam?r?gums

Liet? C?835/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Curtea de Apel Timi?oara (Timi?oaras apel?cijas tiesa, Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 21. novembr? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 24. decembr?, tiesved?b?

SC Terracult SRL

pret

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Arad – Serviciul Inspec?ie Fiscal? Persoane Juridice 5,

ANAF Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara Serviciul de Solu?ionare a Contesta?iilor,

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js J. Regans [E. Regan], tiesneši I. Jarukaitis [I. Jarukaitis], E. Juh?ss [E. Juhász] (referents), M. Ileši?s [M. Ileši?] un K. Likurgs [C. Lycourgos],

?ener?ladvok?ts: M. Bobeks [M. Bobek],

sekret?rs: R. Skj?no [R. Schiano], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2020. gada 5. febru?ra tiesas s?di,

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

–

SC Terracult SRL v?rd? – I. Kocsis-Josan, avocat?,

–

Rum?nijas vald?bas v?rd? – s?kotn?ji E. Gane, R.?I. Ha?ieganu, A. Wellman un O.?C. Ichim, k? ar? C. R. Can??r, p?rst?vji, p?c tam E. Gane, R.?I. Ha?ieganu, A. Wellman un O.?C. Ichim, p?rst?ves,

–

Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un N. Gossement, pārstāves,
noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2020. gada 26. marta tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs) (OV 2013, L 201, 4. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), normu, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principu interpretāciju.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp SC Terracult SRL, saskaņā ar Rumānijas tiesību mērīšanu komercsabiedrību (turpmāk tekstā – “Terracult”), un Direkcija Ģenerālā Reģionālā Finanšu Publika Timișoara – Administrācija Județeană a Finanšu Publika Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Timișoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Aradas žudeca Valsts finanšu administrācija – Juridisko personu nodokļu inspekcija Nr. 5, Rumānija) un ANAF Direkcija Ģenerālā Reģionālā Finanšu Publika Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Timișoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcijas Sēdē izskatīšanas dienests, Rumānija) jautājumā par prasību atcelt paziņojumu par nodokli, ar kuru šai sabiedrībai tika atteiktas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksu un tai piemērots papildu nodokļa maksājums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

4

Šīs direktīvas 199.a panta redakcijā pēc Direktīvas 2013/43, kas stājās spēkā 2013. gada 15. augustā, bija paredzēts:

“1. Dalībvalstis var noteikt, ka līdz 2018. gada 31. decembrim un vismaz uz diviem gadiem persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir nodokļa maksātājs, kas ir saņēmis šādas piegādes:

[..]

i)

graudaugu un tehnisko kultūru, tostarp eņģaļu sēklu un cukurbiešu, ko galapatērētāja stadijā

parasti neizmanto neizmainīt? st?vokl?, pieg?de;

[..]

1.a Dal?bvalstis var paredz?t nosac?jumus, lai piem?rotu 1. punkt? paredz?to sist?mu.

1.b Piem?rojot 1. punkt? paredz?to sist?mu to pre?u pieg?d?m vai to pakalpojumu sniegšanai, kas uzskait?ti min?t? punkta c) l?dz j) apakšpunkt?, ievieš atbilst?gus un efekt?vus zi?ošanas pien?kumus nodok?a maks?t?jiem, kuri pieg?d? t?das preces vai sniedz t?dus pakalpojumus, kam piem?ro 1. punkt? paredz?to sist?mu.”

5

Saska?? ar Padomes ?stenošanas l?mumu (2011. gada 20. j?nija), ar ko Rum?nijai at?auj piem?rot ?pašu pas?kumu, atk?pjoties no Direkt?vas 2006/112/EK (OV 2011, L 163, 26. lpp.) 193. panta, kas piem?rojams l?dz 2013. gada 31. maijam, un p?c tam – saska?? ar PVN direkt?vas 199.a panta 1. punktu redakcij? p?c Direkt?vas 2013/43 š? dal?bvalsts piem?roja apgriezt?s maks?šanas sist?mu konkr?tiem graudaugiem, tostarp rapšiem.

Rum?nijas ties?bu akti

6

Saska?? ar 2003. gada 24. decembra Ordonan?a Guvernului nr. 92 privind Codul de procedur? fiscal? (Vald?bas r?kojums Nr. 92 par nodok?u procesu?lo kodeksu) (2003. gada 29. decembra Monitorul Oficial al României, I da?a, Nr. 941) 7. panta 2. punktu:

“Nodok?u iest?dei ir ties?bas p?c savas ierosmes izanaliz?t faktisko situ?ciju, sa?emt un izmantot visu inform?ciju un nepieciešamos dokumentus, lai pareizi konstat?tu nodok?u maks?t?ja nodok?u situ?ciju. Sav? anal?z? nodok?u iest?de identific? un ?em v?r? visus katra gad?juma b?tiskos apst?k?us”.

7

Š? kodeksa 205. panta “Iesp?ja iesniegt s?dz?bu” 1. punkt? ir paredz?ts:

“Par par?dsaist?bu aktu, k? ar? pret jebkuru administrat?vu aktu nodok?u jom? var iesniegt s?dz?bu atbilstoši likumam. T? k? s?dz?ba ir iekš?j?s administrat?v?s p?rs?dz?bas l?dzeklis, t? neat?emt personai, kurai ar administrat?vo aktu vai t? neesam?bu nodok?u jom? ir nodar?ts kait?jums, ties?bas celt pras?bu ties? likum? paredz?tajos nosac?jumos”.

8

Saska?? ar min?t? kodeksa 207. panta 1. punktu:

“S?dz?ba j?iesniedz 30 dienu laik? no š? administrat?v? akta nodok?u jom? pazi?ošanas dienas, pret?j? gad?jum? iest?jas noilgums.”

9

Š?s paša kodeksa 213. panta “S?dz?bas izskat?šana” 1. un 4. punkt? ir noteikts:

“(1) Kompetent? iest?de, kas izskata s?dz?bu, p?rbauda faktiskos un tiesiskos iemeslus, kuri ir administrat?v? akta nodok?u jom? pamat?. S?dz?bas izskat?šan? ?em v?r? lietas dal?bnieku argumentus, ties?bu normas, uz kur?m tie atsaucas, un lietas materi?lus. S?dz?bu izskata t?d?

apjom?, k? l?gts šaj? s?dz?b?.

[..]

(4) S?dz?bas iesniedz?ji, personas, kas iest?jas liet?, vai to pilnvarot?s personas var iesniegt jaunus pier?d?juma dokumentus sava pieteikuma pamatošanai. Š?d? gad?jum? apstr?d?t? administrat?v? akta nodok?u jom? izdev?jai nodok?u iest?dei vai kontroli veicošai strukt?rai atkar?b? no gad?juma, j?b?t iesp?jai izteikties par jaunajiem elementiem.”

10

2003. gada 22. decembra Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571 par Nodok?u kodeksu) (2003. gada 23. decembra Monitorul Oficial al României, I da?a, Nr. 927), ko groza un papildina ar 2006. gada 17. j?lija Legea nr. 343 (Likums Nr. 343) (2006. gada 1. augusta Monitorul Oficial al României, I da?a, Nr. 662), ar kuru Rum?nijas ties?b?s tika transpon?ta tostarp PVN direkt?va, 159. pant? ir noteikts:

“(1) R??inos vai citos dokumentos, kas saist?ti ar r??iniem, ierakst?t?s inform?cijas kori??šana tiek veikta š?d? k?rt?b?:

a)

ja dokuments nav nodots sa??m?jam, tas tiek atcelts un tiek izdots jauns dokuments;

b)

ja dokuments ir nodots sa??m?jam, tad vai nu tiek izdots jauns dokuments, kur? ietver, pirmk?rt, s?kotn?j? dokument? iek?auto inform?ciju, kori??t? dokumenta numuru un datumu, v?rt?bas ar m?nusa z?mi (“–”), un, otrk?rt, pareizo inform?ciju un v?rt?bas, vai ar? tiek izdots jauns dokuments ar pareizo inform?ciju un v?rt?b?m, un vienlaikus tiek izdots dokuments ar v?rt?b?m ar m?nusa z?mi, kur? nor?da kori??t? dokumenta numuru un datumu.

[..]

(3) Nodok?a maks?t?ji, attiec?b? uz kuriem tiek veikta nodok?u p?rbaude, kuras laik? tikušas konstat?tas k??das samaks?t? nodok?a apr??in?, un kuriem ir j?maks? š?s summas atbilstoši administrat?vajam aktam, ko izdod kompetent? nodok?u iest?de, var izdot sa??m?jiem adres?tus kori??jošos r??inus atbilstoši 1. panta b) apakšpunktam. Izdotajos r??inos tiek piemin?ts, ka tie ir izdoti p?c p?rbaudes, un šie r??ini tiek ierakst?ti atseviš?? PVN deklar?cijas sada??.

Sa??m?jiem ir ties?bas atskait?t šajos r??inos ierakst?to nodokli konkr?t?s robež?s un saska?? ar 145.–147.ter pant? noteiktiem nosac?jumiem.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

11

Laik? no 2013. gada 10. l?dz 14. oktobrim Donauland SRL – saska?? ar Rum?nijas ties?b?m re?istr?ta komercsabiedr?ba – pieg?d?ja rapšus Almos Alfons Mosel Handels GmbH (turpm?k tekst? – “Almos”) – saska?? ar V?cijas ties?b?m re?istr?tai komercsabiedr?bai. T? uzskat?ja šos atbilstošos dar?jumus par pieg?di Kopien?.

12

T? k? Donauland nevar?ja saist?b? ar to veikt?s nodok?u p?rbaudes laik? iesniegt dokumentus,

kas apliecinā, ka šādi piegādātie rapši bija izvesti no Rumānijas teritorijas, kompetentā nodokļu iestāde uzskatīja, ka atbilstojošs no PVN, kas ir paredzēts par preču piegādēm Kopienas iekšienē, nebija piemērojams šiem darījumiem. Tādā šā iestāde ar 2014. gada 4. marta paziņojumu par nodokli (turpmāk tekstā – “2014. gada 4. marta paziņojums par nodokli”) uzlika summu 440241 Rumānijas leju (RON) apmērā (apmēram 100000 EUR) kā PVN par Almos paredzēto rapšu piegādi 2013. gada oktobrī, kas tika kvalificētas kā ar parasto 24 % likmi apliekamas piegādes valsts iekšienē. Donauland šo paziņojumu par nodokli neapstrādāja, un lūdza ar to tas kļuva galīgā.

13

2014. gada 27. martā Donauland saskaņā ar 2014. gada 4. marta paziņojumu par nodokli pārkvalificēja attiecīgās piegādes Kopienas iekšienē, tās klasificējot piegāžu valsts teritorijā kategorijā, kurā piemēro parasto PVN likmi, un izrakstīja šādi koriģētos rēķinus. Šajos rēķinos bija konstatēta minēto piegāžu Kopienas iekšienē atcelšana un to pārkvalificēšana. Tajos bija pieminēts, ka tie ir koriģējošie rēķini, un precizēts, ka tie ir izdoti, pamatojoties uz 2014. gada 4. marta paziņojumu par nodokli.

14

2014. gada 28. martā Almos informēja Donauland, ka tā ir konstatējusi, ka minētajos koriģētajos rēķinos ir pieminēts tās Vācijas nodokļa maksātāja numurs, un lūdz koriģēt šos rēķinus, pārņemot Rumānijas identifikācijas datus. Almos arī norādīja Donauland, ka šie rapši nebija izvesti no Rumānijas teritorijas un ka uz attiecīgajām piegādēm attiecas PVN apgrieztās maksāšanas kārtība.

15

Lūdza ar to 2014. gada 31. martā Donauland izdeva jaunus koriģējošos rēķinus, pārkvalificējot šajās lietās aplūkotās piegādes valsts iekšienē, kurā piemēro PVN pēc parastās likmes, lai tās klasificētu tajā preču piegāžu kategorijā, kurai piemēro PVN apgrieztās maksāšanas kārtību, jo pircējs tās bija nepareizi identificējis, kas tika konstatēts pēc Almos 2014. gada 28. marta paziņojuma. Tā kā šie jaunie koriģējošie rēķini tika ņemti vērā PVN deklarācijā par 2014. gada martu, Donauland atskaitīja arī šiem rēķiniem saistīto PVN no maksājamo PVN par esošo periodu. Tā kā tai tika aprēķināta negatīva PVN summa, Donauland lūdz atļaut PVN 440241 RON (apmēram 100000 EUR apmērā), kas atbilst 2014. gada 4. marta paziņojumam par nodokli minētajam papildu PVN.

16

Pēc tam, kad laiks no 2016. gada 28. novembra līdz 2017. gada 10. februārim kompetentā nodokļu iestāde bija pārbaudījusi minēto iesniegumu par PVN atmaksāšanu, tā ar 2017. gada 10. februāra paziņojumu par nodokli (turpmāk tekstā – “2017. gada 10. februāra paziņojums par nodokli”) galīgā veidā uzlika Terracult, kas bija 2016. gada 1. augustā apvienošanās rezultātā iegādājies Donauland, šo summu 440241 RON (apmēram 100000 EUR apmērā) kā papildu PVN saistībā ar 2013. gada oktobrī veiktajam rapšu piegādi. Šā nodokļu iestāde tostarp uzskatīja, ka šo rapšu piegāžu pārkvalificēšana un to klasificēšana tādā preču kategorijā, kurā piemēro PVN apgrieztās maksāšanas kārtību, prettiesiski atceļot 2014. gada 4. marta paziņojuma par nodokli sekas, lai gan tas jau bija kļuvis galīgā.

17

Terracult iesniedza administratīvu sūdzību par 2017. gada 10. februāra paziņojumu par nodokli,

kura tika noraidīta 2017. gada 14. jūlijā.

18

2018. gada 2. februārī Terracult cēla prasību Tribunalul Arad (Aradas apgabaltiesa, Rumānija), lūdzot tostarp atcelt 2017. gada 14. jūlija lēmumu, ar kuru ir noraidīta tā sūdzība, daļēji atcelt 2017. gada 10. februāra paziņojumu par nodokli un atmaksāt summu, kas samaksāta atbilstoši 2014. gada 4. marta paziņojumam par nodokli. Terracult norādīja, ka šī atmaksāšana ir jāveic tādēļ, ka Donauland esot vispirms tikai vienkārši piekritusi Almos sniegtajai informācijai, saskaņā ar kuru rapši tiks izvesti no Rumānijas teritorijas, un tad 2014. gada 4. marta paziņojumam par nodokli, kurā konstatēts ka minētie rapši nav izvesti no šīs teritorijas un kurā noteikts pienākums samaksāt papildu PVN par piegādātā valsts iekšienē, kā arī, visbeidzot, to faktu patiesumam, kas nozīmē, ka šī piegādātāja jēpiemro PVN apgrieztās maksāšanas kārtība. Terracult norādīja, ka normas par šo kārtību un PVN neitralitātes princips prasot, lai minētajos rīcīnos 2014. gada 31. martā veiktās korekcijas tiktu akceptētas atbilstoši faktu patiesumam un nepamatoti iekasētais papildu PVN tiek atmaksāts.

19

2018. gada 18. maijā šī tiesa noraidīja Terracult prasību, jo Donauland nebija iesniegusi administratīvu sūdzību, kas tai būtu grozītā nodokļu faktisko 2014. gada 4. marta paziņojumu par nodokli norādīto stāvokli. 2018. gada 29. jūnijā Terracult iesniedza Curtea de Apel Timișoara (Timișoaras apgabaltiesa, Rumānija) apelācijas sūdzību par nolēmumu, ar kuru tika noraidīta tā prasība.

20

Šauboties par to, vai šis valsts tiesiskais regulējums ir saderīgs ar Savienības tiesību, un par valsts iestāžu veikto tā piemērošanu, Curtea de Apel Timișoara (Timișoaras apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai PVN direktīva, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi tādās apstākļos kā pamatlīdz aplūkojamie nepieaug tādā administratīvu praksi un/vai valsts tiesiskā regulējuma noteikumos, ar ko tiek aizliegts koriģēt rīcīnus un attiecīgi iekāut koriģētos rīcīnus PVN deklarācijā par laikposmu, kurā tika veikta korekcija, par darījumiem, kas veikti laikposmā, par kuru veikta nodokļu pārbaude, pēc kuras nodokļu iestādes izdevušas paziņojumu par nodokli, kas ir kļuvis galīgs, ja pēc paziņojuma par nodokli izdošanas tiek konstatēti papildu dati un informācija, kuru dēļ būtu jāpiemēro atšķirīgs nodokļu režīms?”

Par prejudiciālo jautājumu

21

Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzītiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas normas, kuras ar nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādā veidā, ka tie nepieļauj tādus valsts tiesisko regulējumu vai administratīvo praksi, kas neļauj nodokļu maksātājam, kurš veicis darījumus, kuri vēlāk izrādījušies piederam pie PVN apgrieztās maksāšanas kārtības, koriģēt rēķinus par šiem darījumiem un balstīties uz iepriekšējās nodokļu deklarācijas korekcijām vai uz jaunas nodokļu deklarācijas iesniegšanu, ņemot vērā šādi veiktās korekcijas, lai tam tiktu atmaksāts nepamatoti uzrēķinātais un šis nodokļu maksātāja samaksātais PVN, tādā iemesla dēļ, ka par periodu, kurā šie darījumi tikuši veikti, jau tika veikta nodokļu pārbaude, kuras beigās kompetentā nodokļu iestāde izdeva paziņojumu par nodokli, kurš, tā kā šis nodokļu maksātājs to nebija apstrīdējis, bija kļuvis galīgš.

22

Starp ieinteresētajām personām, kas iesniegušas rakstveida apsvērumus šajā lietā, nav strīda par to, ka par jebkuru rapšu piegādi, ko nodokļu maksātājs piegādājis veicis 2013. gada oktobrī Rumānijā citam nodokļu maksātājam, uz katru no tiem, kam ir Rumānijas nodokļa maksātāja identifikācijas numurs, ir jāattiecina PVN apgrieztās maksāšanas kārtība. Taču, piemērojot šo kārtību, starp piegādātāju un šo piegādātāja adresātu nodokļa maksātāju nenotiek neviens PVN maksājums, jo pēdējam minētajam par veiktajām darbībām ir jāmaksā PVN priekšnodoklis (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

23

Tā kā šādam piegādātājam nebija jāmaksā PVN, atbilstoši PVN direktīvas 193., 199. un 199.a pantam to nevar uzskatīt par PVN maksātāju un apstāklis, ka šis piegādātājs ir samaksājis PVN, balstoties uz kādādu pieņēmumu, ka attiecīgā piegāde nebija pakāauta PVN apgrieztās maksāšanas kārtībai, neļauj atkāpties no šīs normas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2015. gada 23. aprīlis, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, 28. un 29. punkts), tādējādi kādādi uzrēķinātais un samaksātais PVN princips minētajam piegādātājam ir jāatmaksā.

24

Proti, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības saņemt nodokļu, kas daļēji balstās iekasēti, pārķepjot Savienības tiesību normas, atmaksu ir Savienības tiesību normās, kuras ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Tādā attiecīgajai daļēji balstītaj principā ir jāatmaksā tie nodokļi, kas iekasēti, pārķepjot Savienības tiesības. Pieteikuma par nepamatoti samaksātu PVN atmaksāšanu pamatā ir nepamatotu maksājumu atgāšanas tiesības, kuru mērķis atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ir novērst no nodokļa nesaderības ar Savienības tiesībām izrietošās sekas, neitralizējot finansiālo slogu, kas nepamatoti ir uzlikts tirgus daļēbniekam, kurš galu galā to ir faktiski samaksājis (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. un 30. punkts, kuras tajos minētā judikatūra).

25

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka PVN neitralit?tes principa, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, m?r?is ir piln?b? atvieglot nodok?a maks?t?jam t? saimnieciskaj? darb?b? uzlikto PVN slogu. T?d?j?di š? sist?ma nodrošina perfektu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu visai saimnieciskajai darb?bai neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ja vien min?tajai darb?bai pašai princip? ir piem?rojams PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, Malburg, C?204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26

Kas attiecas uz k??daini uzr??in?t? PVN atmaks?šanu, Tiesa jau ir nor?d?jusi, ka PVN direkt?v? nav paredz?ta neviena norma par k??daini uzr??in?t? PVN korekciju no r??ina izrakst?t?ja puses un ka š?dos apst?k?os princip? dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, k?dos k??daini uzr??in?tais PVN var?tu tikt kori??ts (spriedums, 2013. gada 11. apr?lis, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27

Lai tiktu nodrošin?ta PVN neitralit?te, dal?bvalst?m sav? iekš?j? ties?bu sist?m? ir j?paredz iesp?ja kori??t r??in? nepamatoti uzr??in?tos nodok?us, ja r??ina izrakst?t?js pier?da savu labtic?bu (spriedums, 2013. gada 11. apr?lis, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28

Tom?r, ja r??ina izrakst?t?js savlaic?gi ir piln?b? nov?rsis nodok?u ie??mumu zaud?juma risku, PVN neitralit?tes princips prasa, ka nepamatoti uzr??in?tais PVN var tikt kori??ts, un dal?bvalstis š?du korekciju nedr?kst padar?t atkar?gu no min?t? r??ina izrakst?t?ja labtic?bas. Š? korekcija nedr?kst b?t atkar?ga no nodok?u administr?cijas r?c?bas br?v?bas (spriedums, 2013. gada 11. apr?lis, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29

Ta?u t?du pre?u pieg?des gad?jum?, uz kur?m attiecas apgriezt?s maks?šanas k?rt?ba, nodok?u ie??mumu zaud?juma risks saist?b? ar ties?b?m uz atmaksu ir ierobežots. Proti, lai gan min?to pieg?žu adres?ts ir PVN priekšnodok?a maks?t?js, tas princip? var atskait?t šo pašu nodokli t?d? veid?, ka nodok?u administr?cijai nav j?maks? neviena summa (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 11. apr?lis, PORR Építési Kft., C?691/17, EU:C:2019:327, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30

L?dz ar to, t? k? nav riska zaud?t nodok?u ie??mumus, atteikums atmaks?t pieg?d?t?jam nepamatoti iekas?to PVN, kas tika iek?auts r??in?, lai gan š? pieg?d?t?ja veiktajai pieg?dei t? saimnieciskajai darb?bai, kura apliekama ar PVN, bija piem?rojamas nevis parast?s PVN sist?mas normas, bet PVN apgriezt?s maks?šanas k?rt?ba, noz?m?, ka tam tiek noteikts nodok?u slogs, neiev?rojot PVN neitralit?tes principu.

31

Turkl?t efektivit?tes un sam?r?guma principi ar? nepie?auj t?du tiesisko regul?jumu vai administrat?vu praksi, k?da tiek apl?kota pamatliet?.

Runājot par efektivitātes principu, kas prasa, lai valsts procesuālā norma nepadara par praktiski neiespējami vai pārmerīgi grūti izmantot ar Savienības tiesību personām piešķirtās tiesības, no Tiesas judikatāras izriet, ka iespēja iesniegt PVN atmaksāšanas pieteikumu, to neierobežojot laikā, būtu pretrunā tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu situācija, ņemot vērā tās tiesības un pienākumus pret nodokļu administrāciju, netiek bezgalīgi apšaubāta. Tiesa par saderību ar Savienības tiesību ir atzinusi saprātīgu termiņu noteikšanu prasības iesniegšanai, kuru neieviešanas gadījumā tiesiskās drošības intereses iestājas noilgums, vienlaikus aizsargājot ieinteresēto personu un attiecīgo iestādi. Proti, šādi termiņi nepadara praktiski neiespējamu vai pārmerīgi 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 (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 14. februāris, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 41. un 42. punkts, kārtojot tajos minēto judikatūru).

No iesniedzētā tiesas nolikuma izriet, ka pamatlietā nodokļu iestādes un tiesa, kas lūmusi pirmajā instancē, ir atteikušas pieņemt tiesības izmantot valsts nodokļu tiesiskā regulējuma noteikumus, kas regulē iespēju saņemt kādā ziņā uzrādīt un samaksāt PVN atmaksu piecu gadu termiņā, koriģējot tās izdotos rādītājus, tādēļ, ka šim pieņemtājam atbilstoši pamatlietā aplūkojamajam valsts tiesiskajam regulējumam šādas atmaksāšanas nolūkā bija jāizmanto iespēja apstrīdēt pirmo paziņojumu par nodokli, pirms tas kļuvis galīgšs.

Tomēr, kā norādījis ģenerālvokāts secinājumā 47. punktā, lai gan valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir 30 dienas no paziņojuma par nodokli izdošanas, lai par to iesniegtu sūdzību, šim nodokļa maksātājam var būt ļoti maz laika šādas sūdzības iesniegšanai vai pat var iestāties noilgums, ja pēc šā paziņojuma izdošanas tiek konstatēti fakti, kuru dēļ varētu to pārskatīt, tādējādi, ka tiesību uz PVN atmaksāšanu izmantošana no nodokļu maksātāja puses kļūst praktiski neiespējama vai vismaz pārlieku apgrūtināta. Šajā gadījumā atbilstoši Tiesas rīcībā esošajai informācijai Terracult priekštecim bija tikai dažas dienas, lai lietderīgi apstrīdētu pirmo paziņojumu par nodokli, ņemot vērā tam pieejamo sūdzības procedūru.

Šādos apstākļos efektivitātes princips liedz šādu tiesisko regulējumu vai administratīvo praksi, ciktāl tajos nodokļu maksātājam var liegt iespēju koriģēt tās konkrēto darījumu rādītājus un uz to atsaukties, prasot šim nodokļu maksātājam kādā ziņā uzrādīt un tās samaksāt PVN atmaksu, lai gan minētajā tiesiskajā regulējumā noteiktais piecu gadu termiņš vēl nav beidzies (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 40. punkts).

Runājot par iesniedzētā tiesas jautājumiem attiecībā uz samērīguma principu, jāatgādina, ka valsts likumdevējam ir iespēja nodokļa maksātāja formālos pienākumus saistīt ar sankcijām, kas var mudināt tos ievērot minētos pienākumus, lai nodrošinātu PVN sistēmas pienācīgu darbību, un ka tādējādi administratīvās naudas sods varētu tikt piemērots nodokļa maksātājam, kura pieteikuma par nepamatoti samaksātu PVN atmaksāšanu pamatā ir bijusi tā paša neuzmanība (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 48. un 49. punkts).

punkts).

37

J?nor?da – pat pie?emot, ka ir konstat?ta nodok?a maks?t?ja nolaid?ba, kas ir j?konstat? iesniedz?jtiesai, attiec?gajai dal?bvalstij ir j?izmanto l?dzek?i, kuri, at?aujot efekt?vi sasniegt valsts tiesiskaj? regul?jumu nor?d?to m?r?i, rada vismaz?ko iesp?jamo kait?jumu principiem, kas noteikti Savien?bas ties?bu aktos, k?ds ir PVN neitralit?tes princips. L?dz ar to, ?emot v?r? ?o principu ie?emamo vietu kop?j? PVN sist?m?, ??da sankcija, kas ietver absol?tu k??daini uzr??in?t? un nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanas ties?bu atteikumu, ??iet nesam?r?ga (??aj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 26. apr?lis, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, 50. un 51. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

38

T?pat ir j?piebilst, k? ir uzsv?rusi Rum?nijas vald?ba, ka ir j?atsaka ties?bas uz PVN atmaks?šanu, ja ??s ties?bas ir izvirz?tas kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? veid?. Proti, c??a pret kr?pšanu un iesp?jamo ?aunpr?t?go r?c?bu ir PVN direkt?v? atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is un ties?bu subjekti nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m (??aj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 3. oktobris, Altic, C?329/18, EU:C:2019:831, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tom?r ??aj? liet? iesniedz?jtiesa nek?d? veid? sav? l?gumu? sniegt prejudici?lu nol?mumu nav konstat?jusi ??das kr?pšanas vai ?aunpr?t?bas esam?bu.

39

?emot v?r? visus iepriek? izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas noteikumi, k? ar? nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu vai valsts administrat?vu praksi, kura ne?auj nodok?u maks?t?jam, kas ir veicis dar?jumus, par kuriem v?l?k izr?d?jies, ka uz tiem attiecas PVN apgriezt?s maks?šanas k?rt?ba, kori??t r??inus saist?b? ar ?iem dar?jumiem un uz tiem atsaukties, lai kori??tu agr?ku nodok?u deklar?ciju vai iesniegtu jaunu nodok?u deklar?ciju, ?emot v?r? ??di veikt?s korekcijas, lai sa?emtu k??daini uzr??in?to un ?? nodok?u maks?t?ja samaks?to PVN, t?da iemesla d??, ka par periodu, kur? min?tie dar?jumi ir tiku?i veikti, jau ir veikta nodok?u p?rbaude, kuras nobeigum? kompetent? finan?u iest?de ir izdevusi pazi?ojumu par nodokli, kur? ir k?uvis gal?gs, jo min?tais nodok?u maks?t?js to nav apstr?d?jis.

Par ties?šan?s izdevumiem

40

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 radu?ies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pu?u izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar ??du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) nosprie?:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kas groz?ta ar padomes Direkt?vu 2013/43/ES (2013. gada 22. j?lijs), noteikumi, k? ar? nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu vai valsts administrat?vu praksi, kura ne?auj nodok?u maks?t?jam, kas ir veicis dar?jumus, par kuriem v?l?k izr?d?jies, ka uz tiem attiecas

pievienotās vārta nodokļa (PVN) apgrieztās maksāšanas kārtība, koriģēt rēķinus saistībā ar šiem darījumiem un uz tiem atsaukties, lai koriģētu agrāku nodokļu deklarāciju vai iesniegtu jaunu nodokļu deklarāciju, ņemot vērā šādi veiktās korekcijas, lai saņemtu korektu uzrēķinu un šā nodokļu maksātāja samaksāto PVN, tādā iemesla dēļ, ka par periodu, kurā minētie darījumi ir tikuši veikti, jau ir veikta nodokļu pārbaude, kuras nobeigumā kompetentā finanšu iestāde ir izdevusi paziņojumu par nodokli, kurš ir kļuvis galīgs, jo minētais nodokļu maksātājs to nav apstrīdējis.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – rumāņu.