

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2021. gada 18. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Netiešie nodokļi – PVN – Direktīva 2006/112/EK – Preču iegāde Kopienas iekšienā – Samaksātā priekšnodokļa atskaitošana par šādu iegādi – Formālas prasības – Materiāltiesiskās prasības – Nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņš – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-895/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vojevodistes administratīvā tiesa Glivičā, Polijā) iesniedza ar 2019. gada 4. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 4. decembrī, tiesvedībā

A.

pret

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej,

piedaloties

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Pissarra [*N. Piçarra*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*] un K. Jirime [*K. Jürimäe*](referenti),

ģenerālvokāts: H. Saugmandsgors ģe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- A. vārdā – *M. Bielawski, doradca podatkowy,*
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców* vārdā – *P. Chrupek, radca prawny,*
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna, pārstāvis,*
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Siekierzyńska* un *J. Jokubauskaitē, pārstāves,*

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 167. un 178. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp A. un *Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej* (Valsts nodokļu informācijas direktors, Polija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par priekšnodokļa maksājuma pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par iegādām Kopienas iekšienā atskaitēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) daļai:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

b) preču iegādei Kopienas iekšienā, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –

i) nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdēvēts ir nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās un kam nav tiesības uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants.”

4 Šīs direktīvas 68. pants ir noteikts:

“Nodokļa iekasājuma gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienā.

Uzskata, ka preču iegāde Kopienas iekšienā ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā.”

5 Minētās direktīvas 69. pants ir paredzēts:

“Ja ir notikusi preču iegāde Kopienas iekšienā, PVN kāst iekasājams pēc rīcības izsniegšanas vai pēc 222. panta pirmajā daļā minētā termiņa, ja līdz minētajai dienai rīcība nav izsniegta.”

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 167. pantam:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasājams.”

7 PVN direktīvas 168. pants ir noteikts:

“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:

[..]

c) PVN, kas maksājams par prešu iegādām Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

[..].”

8 Šīs direktīvas 178. pantā ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

[..]

c) 168. panta c) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz prešu iegādi Kopienas iekšienē – 250. pantā paredzētajā PVN deklarācijā jānorāda visa vajadzīgā informācija, lai noteiktu PVN summu, kas jāmaksā par nodokļa maksātāja veikto iekšējo prešu iegādi Kopienas iekšienē, un jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 5. iedaļu;

[..].”

9 Saskaņā ar minētās direktīvas 179. pantu:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitēšanu 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 ņemtas atskaitēšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus, atskaitēšanas tiesības ņemto vienīgi piegādes laikā.”

10 Šīs pašas direktīvas 180. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitēšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu.”

11 PVN direktīvas 181. pantā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājam, kuram nav saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 5. iedaļu sagatavota rēķina, dalībvalstis var atļaut attiecībā uz Kopienas iekšienē iegādātajām precēm veikt 168. panta c) punktā minēto atskaitēšanu.”

12 Šīs direktīvas 182. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis paredz nosacījumus un sāki izstrādātus noteikumus 180. un 181. panta piemērošanai.”

13 Saskaņā ar minētās direktīvas 222. panta pirmo daļu:

“Par prešu piegādi, kas veikta saskaņā ar 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem, vai par pakalpojumu sniegšanu, par ko atbilstīgi 196. pantam PVN maksāpircējs vai pakalpojumu saņēmējs, rēķinu izsniedz ne vēlāk kā tūlīt pēc piecpadsmitajam dienam, kas ir pēc mēneša, kurā iestāties nodokļa iekasējamais gadājums.”

14 Šīs pašas direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“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 tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Polijas tiesības

15 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; 2018. gada *Dz. U.*, 2174. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama pamatlīdī (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 86. pantā ir noteikts:

“1. Ciktāl nodokļu maksātājs izmanto preces un pakalpojumus ar nodokli apliekamiem darījumiem, tam ir tiesības atskaitīt no maksājamo nodokļu summas priekšnodokļa summu. [..]

[..]

10. Tiesības no maksājamo nodokļa summas atskaitīt priekšnodokļa summu rodas periodā, kurā radās nodokļa maksājuma pienākums maksāt nodokli par iegādātajām vai importētajām precēm un pakalpojumiem.

10.b Tiesības atskaitīt no maksājamo nodokļa summas priekšnodokļa summu šādos gadījumos:

[..]

2) 2. punkta 4. apakšpunkta c) daļā rodas saskaņā ar 10. punktu, ja nodokļa maksātājs:

a) saņem rēķinu, kas apliecina preču piegādi, kas tam veido preču iegādi Kopienas iekšienē, trīs mēnešu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā radies pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm;

b) nodokļa summu, kas maksājama par preču iegādi Kopienas iekšienē, iekauj nodokļu deklarācijā, kurā viņam ir jāaprēķina šis nodoklis, nevis kā trīs mēnešus pēc tā mēneša beigām, kurā ir radies pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm.

[..]

10.i Ja nodokļa maksātājs nodokļa summu iekauj nodokļu deklarācijā, kurā tam ir pienākums aprēķināt šo nodokli, pēc 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļā un 3. apakšpunktā paredzētā termiņa, viņš var vēl vairāk palielināt priekšnodokļa summu, veicot aprēķinu par taksācijas periodu, attiecībā uz kuru nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņš vēl nav beidzies.

[..]

13. Ja nodokļa maksātājs no maksājamo nodokļa summas nav atskaitījis priekšnodokļa summu 10., 10.d, 10.e un 11. punktā noteiktajos termiņos, viņš var atskaitīt maksājamo nodokļa summu, koriģējot nodokļu deklarāciju par laikposmu, kurā radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bet ne vēlāk kā piecus gadus no tā gada sākuma, kurā radušās atskaitīšanas tiesības, ievērojot 13.a punktu.

13.a Ja nodokļa maksātājs attiecībā uz preču iegādām Kopienas iekšienē, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuriem preču vai pakalpojumu saņēmējs ir nodokļa maksātājs saskaņā ar 17. pantu, no maksājamo nodokļa summas nav atskaitījis priekšnodokļa

summu 10. un 11. punktā noteiktajos termiņos, viš var atskaitīt maksājamo nodokļa summu, koriģējot nodokļu deklarāciju par laikposmu, kurā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir radušās, bet ne vēlāk kā piecus gadus pēc tā gada beigām, kura laikā ir radušās atskaitīšanas tiesības.”

16 Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļas redakcija izriet no grozījumiem tiesību aktos, kas stājas spēkā 2017. gada 1. janvārī. Ar šiem grozījumiem ievieš “ne vēlāk kā trīs mēnešus pēc tā mēneša beigām, kurā radies pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm”, ir iekauta šajā tiesību normā. Pirms šā datuma minētajā tiesību normā nebija noteikts nekāds termiņš. Ar šiem pašiem grozījumiem šā likuma 86. pantā tika iekauts 10.i punkts.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

17 A. ir sabiedrība, kas savas komercdarbības ietvaros veic tostarp preču iegādi Kopienas iekšienē Polijas teritorijā. Tās šīs preces izmanto darījumiem, kuri šajā teritorijā ir apliekami ar PVN.

18 A. vārs nodokļu iestādei ar līgumu pieņemt saistošu nodokļu izziņu attiecībā uz šādu faktisko situāciju. Noteiktās situācijas tā nevarot norādīt maksājamo PVN, kas izriet no iegādātajām Kopienas iekšienē, nodokļu deklarācijā, kas iesniegta triju mēnešu laikā, skaitot no tā mēneša beigām, kurā ir radies nodokļa maksāšanas pienākums attiecībā uz iegādātajām precēm. Šādā gadījumā tā šo PVN norādot pēc šā termiņa beigām, koriģējot savu nodokļu deklarāciju. Tas tā varot būt gadījumā, ja rēķins tiek iesniegts novēloti, ja A. ir nepareizi klasificējis darījumu vai ja persona, kas atbildīga par PVN reģistriem un deklarācijām, ir pieļāvusi kļūdu.

19 Konkrēti, A. jautāja nodokļu iestādei, vai šādā gadījumā tā var atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par preču iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā maksājuma periodā, kurā tika deklarēts maksājams PVN, pat ja tā PVN deklarāciju ir koriģējusi pēc Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļā paredzētā triju mēnešu termiņa beigām. A. uzskata, ka uz šo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, jo ar šo tiesību normu papildus PVN direktīvā paredzētajiem nosacījumiem, kuriem ir pakautas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir pievienota papildu prasība un tā ir pretrunā nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem.

20 Kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem, 2018. gada 27. decembrī nodokļu iestāde pieņēma saistošu nodokļu izziņu, saskaņā ar kuru Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļā paredzētais triju mēnešu termiņš neierobežo tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un līdz ar to nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar PVN direktīvu vai nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem. Turklāt šīs direktīvas 178. pantā dalībvalstīm esot atļauts ieviest tādās formalitātes, kas ierobežo atskaitīšanas tiesības, kā, piemēram, šis triju mēnešu termiņš.

21 A. cēla prasību atcelt minēto saistošo nodokļu izziņu iesniedzējtiesai, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vojevodistes administratīvā tiesa Glivicē, Polija). Savas prasības pamatojumam tā norādīja, ka Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļa nav saderīga ar PVN direktīvas 167. un 178. pantu, kā arī ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem.

22 Iesniedzējtiesai ir šaubas par Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļas saderību ar Savienības tiesību m.

23 Tā precizē, ka kopš 2017. gada 1. janvāra šajā tiesību normā ir paredzēts jauns nosacījums par termiņu, saskaņā ar kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir atkarīgas no nodokļu deklarācijas iesniegšanas triju mēnešu laikā, skaitot no tā mēneša beigām, kurā ir radies

nodokļa maksāšanas pienākums attiecībā uz iegādājamo precēm. Tiklīdz šis termiņš ir beidzies, nodokļa maksājums ir jākorrigē iepriekš iesniegtā deklarācija un PVN, kas kļūst priekšnodoklis ir samaksājams par preču iegādi Kopienas iekšienē, saskaņā ar Likuma par PVN 86. panta 10.i punktu var atskaitīt tikai par kārtojuma periodu. Tādējādi uz nodokļa maksājumu gulstas maksājums PVN un, attiecīgā gadījumā, procentu samaksas ekonomiskais slogs.

24 Saskaņā ar pamatojuma izklāstu, kas pievienots šiem tiesību aktu grozījumiem, tiem būtu jābūt labā kontrolēt Kopienas iekšējā tirdzniecību, attiecībā uz kuru ir konstatēti pārkāpumi, un PVN apgriezto iekasēšanu.

25 Iesniedzējtiesa arī uzsver, ka Likuma par PVN 86. pantā ir noteikts piecu gadu termiņš maksājumu PVN koriģēšanai, savukārt šajā pantā ir paredzēti divi termiņi tiesību uz atskaitēšanu – stenošanai, proti, pirmkārt, triju mēnešu prekluzīvā termiņš šā nodokļa samaksai un, otrkārt, piecu gadu noilguma termiņš. Šis prekluzīvais termiņš varot radīt grūtības no Savienības tiesību viedokļa.

26 No Tiesas judikatūras izrietot, ka dalībvalstis principā var paredzēt prekluzīvus termiņus atskaitēšanas tiesību – stenošanai, ja vien tās ievieš līdzvērtības un efektivitātes principus. Turklāt šādi termiņi nedrīkstētu apdraudēt nodokļu neitralitātes principu un tiem būtu jābūt samērīgiem tādā ziņā, ka ar tiem netiek ieviestas pārmetīgā formalitātes salīdzinājumā ar izvirzītajiem mērķiem un tie nerada ekonomisku slogu nodokļa maksātājam. Lai novērstu šo principu ieviešanu, ir jāņem vērā iemesli, kas ir izraisījuši nokavējumu nodokļu deklarācijai, atkarībā no tā, vai šie iemesli ir neatkarīgi no nodokļa maksātāja vai arī tie atspoguļo kādas, par kurām tas ir atbildīgs.

27 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa uzsver, ka, pirmkārt, triju mēnešu prekluzīvā termiņa ieviešana, kura ilgums principā šā iet pieteikams, var mudināt nodokļa maksātāju būt disciplinētā, vienlaikus cēnoties pret tiesību – aunarētīgu izmantošanu. Tādējādi šā termiņa mērķis esot novērst situācijas, kurās gadījumā, ja PVN priekšnodokļa summa ir vienāda ar maksājamo PVN, nodokļa maksātāji izmantotu novēlotas koriģēšanas iespējas nodokļu optimizācijas un tiesību – aunarētīgas izmantošanas mērķiem. Otrkārt, tomēr pastāv situācijas, kurās nodokļa maksātājs nespējot ievērot šo triju mēnešu termiņu, it – paši gadījumā, ja rēķins tiek izsniegts novēloti vai nelikumīgi, vai tādā pārkāpumu gadījumā, par kuriem ir atbildīgi pasta operatori. Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļā neesot nekādi nošķirts tas, vai nodokļa maksātājs ir vai nav labticīgs.

28 Šā tiesa nonāca pie secinājuma, ka PVN direktīvas 167. un 178. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) daļa, ciktāl minētais triju mēnešu termiņš ir piemērojams labticīgam nodokļa maksātājam.

29 Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vojevodistes administratīvā tiesa Glivicē) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 167. pants, to aplūkojot kopā ar 178. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem tiesības atskaitīt priekšnodokli tajā pašā taksācijas periodā, kurā ir jāmaksā maksājams nodoklis attiecībā uz darījumiem, kuri ir preču iegāde Kopienas iekšienē, var tikt – stenotas tikai ar nosacījumu, ka maksājams nodoklis par šādiem darījumiem tiek uzrādīts attiecīgā nodokļu deklarācijā, kas iesniegta prekluzīvā termiņā, kas Polijā ir trīs mēneši, skaitot no tā mēneša beigām, kurā ir radies pienākums maksāt nodokli par iegādājamo precēm un pakalpojumiem?”

Par prejudiciālo jautājumu

30 Ar savu jautājumu iesniedzātiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 167. un 178. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ties?bu uz PVN atskait?šanu saist?b? ar ieg?di Kopienas iekšien? taj? paš? taks?cijas period?, kur? ir j?maks? PVN, ?stenošana ir pak?rtota tam, ka maks?jama PVN ir nor?d?ts nodok?u deklar?cij?, kas iesniegta triju m?nešu laik?, skaitot no t? m?neša beig?m, kur? ir radies nodok?a maks?šanas pien?kums.

31 Vispirms j?atg?dina, ka saist?b? ar ieg?d?m Kopienas iekšien?, piem?rojot apgriezt?s iekas?šanas sist?mu, starp preces pirc?ju un pieg?d?t?ju nenotiek nek?da PVN samaksa, jo pirc?jam par t? veiktaj?m ieg?d?m Kopienas iekšien? ir j?maks? PVN priekšnodoklis, un princip? tas var atskait?t šo pašu nodokli t?d?j?di, ka tam nodok?u administr?cijai nav j?maks? nek?da summa (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 33. punkts).

32 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?u maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai kas jau iepriekš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par t? ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidotajai kop?jai PVN sist?mai rakstur?gs pamatprincips (spriedumi, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Š?s ties?bas, k? Tiesa vair?kk?rt?gi ir uzsv?rusi, ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu ties?bas uz priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. Saska?? ar š?s direkt?vas 69. pantu, ja ir notikusi pre?u ieg?de Kopienas iekšien?, PVN k??st iekas?jams p?c r??ina izsniegšanas vai p?c min?t?s direkt?vas 222. panta pirmaj? da?? min?t? termi?a beig?m, ja l?dz min?tajai dienai r??ins nav izsniegts.

35 Turkl?t ties?bas uz PVN atskait?šanu ir atkar?gas no PVN direkt?v? paredz?to materi?ltiesisko un form?lo nosac?jumu iev?rošanas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 35. punkts).

36 Form?lie nosac?jumi, kuri tiek pras?ti, lai rastos ties?bas atskait?t PVN, kas ir j?maks? par ieg?d?m Kopienas iekšien? saska?? ar š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) da?u, ir uzskait?ti t?s 168. panta c) punkt?. Šie nosac?jumi prasa, lai š?s ieg?des veiktu nodok?u maks?t?js, lai tas b?tu ar? PVN maks?t?js par min?taj?m ieg?d?m un lai attiec?g?s preces tiktu izmantotas šo ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m.

37 Savuk?rt PVN atskait?šanas ties?bu form?lie nosac?jumi attiecas uz to izmantošanas k?rt?bu un kontroli, k? ar? uz pareizu kop?js PVN sist?mas darb?bu, piem?ram, pien?kumiem saist?b? ar iegr?matošanu, r??inu izrakst?šanu un deklar?šanu (spriedums, 2014. gada 11.

decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429 , 42. punkts).

38 Attiec?b? uz PVN, kas maks?jams par ieg?d?m Kopienas iekšien?, no PVN direkt?vas 178. panta c) punkta izriet, ka atskait?šanas ties?bu izmantošana ir pak?auta nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?js š?s direkt?vas 250. pant? paredz?taj? PVN deklar?cij? ir nor?d?jis visu inform?ciju, kas nepieciešama, lai noteiktu PVN summu, kura ir j?maks? par t? ieg?d?m, un ka vi?am ir r??ins, kas izrakst?ts saska?? ar min?t?s direkt?vas XI sada?as 3. noda?as 3.–5. ieda?u.

39 Turkl?t atbilstoši PVN direkt?vas 179. panta pirmajai da?ai atskait?šana parasti tiek veikta, no kop?j?s nodok?a summas, kas maks?jama par taks?cijas periodu, at?emot PVN summu, “par kuru taj? paš? laikposm? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas”.

40 Saska?? ar Tiesas judikat?ru no min?t? izriet, ka PVN atskait?šana ir j??steno taj? laikposm?, kur?, pirmk?rt, š?s ties?bas ir raduš?s un, otrk?rt, kur? nodok?u maks?t?ja r?c?b? ir r??ins (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2004. gada 29. apr?lis, *Terra Baubedarf?Handel*, C?152/02, EU:C:2004:268, 34. punkts, un 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 35. punkts).

41 T?d?j?di atskait?šanas ties?bas princip? tiek ?stenotas taj? paš? laikposm?, kur? t?s ir raduš?s, proti, ?emot v?r? PVN direkt?vas 167. pantu, br?d?, kad nodoklis k??st iekas?jams (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 36. punkts).

42 Tom?r saska?? ar PVN direkt?vas 180. un 182. pantu nodok?a maks?t?jam, iev?rojot zin?mus valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tus nosac?jumus un s?ki izstr?d?tus noteikumus, var at?aut veikt atskait?šanu pat tad, ja tas nav ?stenojis savas ties?bas laikposm?, kur? š?s ties?bas ir raduš?s (spriedumi, 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 37. punkts).

43 Šaj? zi?? dal?bvalst?m saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu ir ties?bas pie?emt pas?kumus, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu. Tom?r tas nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai, un tas nedr?kst apšaub?t PVN neitralit?ti (spriedumi, 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turístico*, C?516/14, EU:C:2016:690, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Šaj? gad?jum? saska?? ar pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu ties?bas atskait?t PVN par ieg?di Kopienas iekšien? rodas, ja triju m?nešu laik? no t? m?neša beig?m, kur? ir radies pien?kums maks?t nodokli par ieg?d?taj?m prec?m, nodok?a maks?t?js, pirmk?rt, sa?em r??inu, kas apliecina pre?u pieg?di, kura tam veido pre?u ieg?di Kopienas iekšien?, un, otrk?rt, nor?da PVN summu, kas ir j?maks? par šo ieg?di, nodok?u deklar?cij?, kur? tam ir j?apr??ina šis nodoklis. Ja šaj? termi?? iesniedz taj? deklar?cij? š?das nor?des nav, nodok?a maks?t?js v?l var kori??t savu deklar?ciju piecu gadu laik? p?c t? gada beig?m, kur? raduš?s ties?bas atskait?t PVN, kas maks?jams par ieg?di Kopienas iekšien?. Š?d? gad?jum? nodok?a maks?t?jam par šo ieg?di maks?jamais PVN ir j?samaks? ar atpaka?ejošu sp?ku, savuk?rt PVN par šo ieg?di vi?š var atskait?t tikai par k?rt?jo taks?cijas periodu.

45 Šaj? zi??, pirmk?rt, cikt?l š?ds tiesiskais regul?jums pašu atskait?šanas ties?bu rašanos, š?iet, pak?auj nosac?jumiem par r??ina un deklar?cijas sa?emšanu, j?nor?da, ka, ?emot v?r? š? sprieduma 34. un 36. punktu, atskait?šanas ties?bu rašan?s var tikt pak?auta tikai PVN direkt?v? paredz?tajiem materi?tiesiskajiem nosac?jumiem, kas attiec?b? uz ieg?di Kopienas iekšien? ir

uzskaitīti šīs direktīvas 168. panta c) punktā. Savukārt tā nav obligāti atkarīga ne no rēķina, ne no PVN deklarācijas saņemšanas un PVN samaksas, kas ir jāmaksā par šādu iegādi konkrēti termiņā.

46 Otrkārt, tāda valsts tiesiskā regulējuma kā šā sprieduma 44. punktā aprakstītais sekas var būt tādas, ka maksājuma PVN summas un tās pašas atskaitītais PVN summas, kas attiecas uz vienu un to pašu iegādi Kopienas iekšienē, aprēķināšana, neatkarīgi no lietas apstākļiem, nodokļa maksājuma labticības un par šādu iegādi maksājuma PVN novēlotas deklarācijas iemesliem, nenotiks vien un tajā pašā taksācijas periodā. Šā tiesiskā regulējuma piemērošana aizkavē tiesību uz PVN, kas maksājams par iegādāto Kopienas iekšienē, izmantošanu tikai tad, ja vien, ka nav ievērots formāls nosacījums. Tādējādi, pamatojoties uz to, PVN nasta uz laiku gulstas uz nodokļa maksātāju.

47 Pirmkārt, no pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa apgrieztās iekasēšanas sistēmā PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitēšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, pat tad, ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešama informācija, lai konstatētu, ka pamatprasības ir izpildītas, tā attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru rezultātā šo tiesību izmantošanas iespējas tiktu ierobežotas (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. un 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Citādi varētu būt, ja šādu formas prasību pārkāpums neautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. punkts).

48 Otrkārt, jānorāda, ka prasība, kas atgādina šā sprieduma 41. punktu un saskaņā ar kuru atskaitēšanas tiesības principā tiek īstenotas laikposmā, kurā nodoklis ir kļuvis iekasējams, var nodrošināt nodokļu neitralitāti. Tas ļauj nodrošināt, ka PVN samaksa un tās atskaitēšana notiek vien un tajā pašā periodā tādējādi, ka nodokļa maksātājs tiek pilnībā atbrīvots no PVN nastas, kas maksājams vai samaksāts saistībā ar visu tā saimniecisko darbību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 35.–37. punkts).

49 Būtu pretēji šai loģikai uz laiku uzlikt nodokļa maksājuma PVN nastu, kas jāmaksā par iegādi Kopienas iekšienē, *a fortiori*, jo, kā izriet no šā sprieduma 31. punkta, par šādu iegādi nodokļu administrācijai nav jāmaksā nekāda summa.

50 Tādējādi, ja vien ir izpildīti tiesību uz PVN atskaitēšanu pamatnosacījumi – un tas ir jāprasa iesniedzējtiesai –, valsts tiesiskā regulējuma piemērošana nevar automātiski un formālas prasības neievērošanas dēļ liegt izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams par iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā laikposmā, kurā tiek samaksāta tā pati PVN summa, neņemot vērā visus atbilstošos apstākļus un it īpaši nodokļa maksātāja labticību.

51 No Tiesas judikatūras nevar izdarīt atširgu secinājumu, saskaņā ar kuru dalībvalstis tiesiskās drošības dēļ varētu paredzēt prekluzīvu termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rīcīgās nodokļa maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot atskaitēšanas tiesības, ja vien, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan tiesībām nodokļu jomā, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan analogām tiesībām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārliedzīgi grūtu atskaitēšanas tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38.

punkts un taj? min?t? judikat?ra).

52 No š? sprieduma 44. un 46. punkt? izkl?st?tajiem faktiem izriet, ka triju m?nešu termi?š, kurš ar pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu ieviests, lai deklar?tu PVN saist?b? ar ieg?di Kopienas iekšien?, nevar tikt piel?dzin?ts noilguma termi?am š?s judikat?ras izpratn?, kas rada ties?bu uz nodok?a atskait?šanu zaud?šanu.

53 Tom?r, k? izriet no š? sprieduma 43. punkt? min?t?s judikat?ras, dal?bvalstu kompetenc? ir paredz?t sankcijas, iev?rojot sam?r?guma principu, gad?jum?, ja netiek iev?rotas form?l?s pras?bas attiec?b? uz ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanu saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu. It ?paši Savien?bas ties?bas neliedz dal?bvalst?m vajadz?bas gad?jum? noteikt naudas sodu vai finansi?lu sodu atbilstoši p?rk?puma smagumam, lai sod?tu par form?lo pras?bu neiev?rošanu (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 48. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

54 Savuk?rt valsts tiesiskais regul?jums, ar kuru sistem?tiski tiek aizliegts izmantot ties?bas uz PVN atskait?šanu saist?b? ar ieg?di Kopienas iekšien? taj? paš? period?, kur? ir j?maks? t? pati PVN summa, neparedzot, ka tiek ?emti v?r? visi atbilstošie apst?k?i un it ?paši nodok?a maks?t?ja labtic?ba, p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, pirmk?rt, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu gad?jum?, kad, k? izriet no š? sprieduma 31. punkt? min?t?s judikat?ras, nodok?u administr?cijai nav j?maks? nek?da PVN summa, un, otrk?rt, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom?.

55 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 167. un 178. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ties?bu atskait?t PVN saist?b? ar ieg?di Kopienas iekšien? taj? paš? taks?cijas period?, kur? ir j?maks? PVN, izmantošana ir pak?rtota tam, ka maks?jama PVN ir nor?d?ts nodok?u deklar?cij?, kas iesniegta triju m?nešu laik?, s?kot no t? m?neša beig?m, kur? ir radies pien?kums maks?t nodokli saist?b? ar ieg?d?taj?m prec?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

56 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 (dev?t? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs), 167. un 178. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ties?bu atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN) saist?b? ar ieg?di Kopienas iekšien? taj? paš? taks?cijas period?, kur? ir j?maks? PVN, izmantošana ir pak?rtota tam, ka maks?jama PVN ir nor?d?ts nodok?u deklar?cij?, kas iesniegta triju m?nešu laik?, s?kot no t? m?neša beig?m, kur? ir radies pien?kums maks?t nodokli saist?b? ar ieg?d?taj?m prec?m.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.