

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [GERARD HOGAN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 17. janvārī(1)

Lieta C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

pret

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(*Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa, Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 171. pants – PVN atmaksāšana – Direktīva 2008/9/EK – 20. pants – Atmaksas dalībvalsts lūgums sniegt papildu informāciju – Pieprasītā informācija, kas jāsniedz atmaksas dalībvalstij viena mēneša laikā pēc dienas, kad pieprasījums sasniedzis personu, kam tas ir adresēts – Termiņa juridiskā daba un tās neieviešanas sekas

1. Ja nodokļa maksātājs uz attiecīgās nodokļu iestādes lūgumu sniegt papildu informāciju neatbild viena mēneša laikā, kas noteikts Padomes Direktīvā 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (2), vai tas nozīmē, ka viņa tiesības saņemt PVN atmaksu tādējādi ir automātiski beigušās? Šis ir pamatjautājums, kas rodas šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu.
2. Šis lūgums attiecīgi ir par Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkta interpretāciju. Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir izteikts *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa, Francija) tiesvedībā starp *Sea Chefs Cruise Services GmbH* (turpmāk tekstā – “*Sea Chefs*”), Vācijas reģistrētu uzņēmumu, un *Ministre de l'Action et des Comptes publics* (Valsts pārvaldes un budžeta ministrija, Francija) par šīs iestādes lūgumu noraidīt *Sea Chefs* lūgumu atmaksāt pārmaksāto PVN attiecībā uz laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim.
3. Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktais viena mēneša termiņš sniegt informāciju ir prekluzīvs, proti, vai tas ir termiņš, kura neieviešanas gadījumā tiek zaudētas tiesības uz atmaksu, vai arī, pakārtoti, šis

noteikums pie?auj interpret?ciju, atbilstoši kurai ir iesp?jams izskat?t PVN atmaksas pieteikumu, iesniedzot pier?d?jumus s?dz?bai saska?? ar š?s direkt?vas 23. pantu.

4. Tom?r, pirms izskat?t k?du no šiem jaut?jumiem, vispirms ir j?izkl?sta atbilstoš?s ties?bu normas.

I. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Eiropas Savien?bas ties?bas

1. Direkt?va 2006/112

5. Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (3), ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2008/8/EK (4) (2008. gada 12. febru?ris), 169. pant? ir noteikts:

“Papildus 168. pant? min?tajai atskait?šanai nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t taj? min?to PVN, cikt?l preces un pakalpojumus izmanto š?diem nol?kiem:

a) dar?jumiem, kas saist?ti ar 9. panta 1. punkta otraj? da?a min?taj?m darb?b?m un kas veikti ?rpus dal?bvalsts, kur? nodoklis ir maks?jams vai samaks?ts, un attiec?b? uz ko PVN b?tu atskait?ms, ja šie dar?jumi b?tu veikti attiec?gaj? dal?bvalst?;

[..].”

6. Min?t?s direkt?vas 170. pant? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?jiem, kuri Direkt?vas 86/560/EEK 1. panta, Direkt?vas 2008/9/EK 2. panta 1. punkta un 3. panta un š?s direkt?vas 171. panta noz?m? neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur? vi?i ieg?d?jas preces un sa?em pakalpojumus vai veic pre?u importu, kam uzlikts PVN, ir ties?bas uz nodok?a atmaks?šanu tikt?l, cikt?l preces vai pakalpojumus izmanto š?diem dar?jumiem:

a) dar?jumiem, kas min?ti 169. pant?;

b) dar?jumiem, par kuriem saska?? ar 194., 195., 196., 197. un 199. pantu nodokli maks? vien?gi pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js.”

7. Min?t?s direkt?vas 171. pant? ir paredz?ts:

“1. Nodok?a maks?t?jiem, kuri neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur? tie ieg?d?jas preces un sa?em pakalpojumus vai veic pre?u importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, PVN atmaks? saska?? ar Direkt?v? 2008/9/EK paredz?to s?ki izstr?d?to ?stenošanas k?rt?bu.

[..].”

2. Direkt?va 2008/9

8. Direkt?vas 2008/9 7. pant? ir noteikts:

“Lai atmaksas dalībvalstī iegūtu PVN atmaksu, nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, adresē elektronisku atmaksas pieteikumu minētajai dalībvalstij un iesniedz to dalībvalstij, kurā viņš veic uzņēmējdarbību, izmantojot elektronisku portālu, ko izveidojusi šā dalībvalsts.”

9. Direktīvas 2008/9 8. pantā ir noteikts:

“1. Atmaksas pieteikums ietver šādu informāciju:

- a) pieteikuma iesniedzēja vārds un pilna adrese;
- b) adrese saņēmējam elektroniskā veidā;
- c) tās pieteikuma iesniedzēja uzņēmējdarbības apraksts, kurai iegādātas preces un saņemti pakalpojumi;
- d) atmaksas periods, uz ko pieteikums attiecas;
- e) pieteikuma iesniedzēja paziņojums, ka atmaksas periodā tas nav piegādājis nekādas preces vai sniedzis nekādus pakalpojumus, kas varētu tikt uzskatīti par piegādātiem vai sniegtiem atmaksas dalībvalstī, izņemot darījumus, kas minēti 3. panta b) punkta i) un ii) apakšpunktā;
- f) pieteikuma iesniedzēja PVN maksātāja identifikācijas numurs vai nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs;
- g) ziņas par bankas kontu (tostarp IBAN un BIC kods).

2. Papildus 1. punktā noteiktajai informācijai atmaksas pieteikums katrā dalībvalstij un par katru PVN rēķinu vai katru importēšanas dokumentu jānorāda šādi dati:

- a) preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja nosaukums un pilnā adrese;
- b) izņemot importa gadījumu, preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja PVN maksātāja identifikācijas numurs vai nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs, ko piešķirusi atmaksas dalībvalsts saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 239. un 240. pantu;
- c) izņemot importa gadījumu, atmaksas dalībvalsts apzīmējums saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 215. pantu;
- d) PVN rēķina vai importēšanas dokumenta datums un numurs;
- e) summa, kurai uzliek nodokli, un PVN summa, izteikta atmaksas dalībvalsts valūtā;
- f) atskaitēmā PVN summa, kas aprēķināta saskaņā ar 5. pantu un 6. panta otro daļu un izteikta atmaksas dalībvalsts valūtā;
- g) attiecīgā gadījuma – atskaitēmā PVN daļa, ko aprēķina saskaņā ar 6. pantu, izteikta procentos;
- h) iegādāto preču un saņemto pakalpojumu veids, kas aprakstīts, izmantojot 9. pantā uzskaitītos kodus.”

10. Direktīvas 2008/9 15. pantā ir noteikts:

“Atmaksas pieteikumu iesniedz dalībvalstij, kurā veic uzņēmējdarbību, vāļkais lādž tē kalendā rē gada, kas seko atmaksas periodam, 30. septembrim. Atmaksas pieteikumu par iesniegtu uzskata tikai tad, ja pieteikuma iesniedzējs ir norādējis visu 8., 9. un 11. pantē pieprasēto informāciju.

[..]”

11. Minētās direktāvas 20. pantē ir paredzēts:

“1. Ja atmaksas dalībvalsts uzskata, ka tās rēcēbē nav visa[s] atbilstēgā[s] informācija[s], lai pieēmtu lēmumu par pilnēgu vai daēēju atmaksēšanu, tē ēetru mēnešu laikposmē, kas minēts 19. panta 2. punktē, var it ēpaēi no pieteikuma iesniedzēja vai no dalībvalsts, kurē [tas] veic uzņēmējdarbību, kompetentajā mēiestādē mē pieprasē tē papildinformāciju elektroniskē veidē. Ja papildinformāciju pieprasa personai, kas nav pieteikuma iesniedzējs vai dalībvalsts kompetentē iestādē, pieprasējumu nosēta elektroniski tikai gadējumē, ja pieprasējuma saēēmējam ir piekēuve ēēdiem lādžekēiem.

Vajadzēbas gadējumē atmaksas dalībvalsts var pieprasē tē citu papildinformāciju.

Atmaksas dalībvalsts informācijē, ko pieprasa saskaēē ar 1. punktu, ietver attiecēgē PVN rēēina vai importēšanas dokumenta oriēinēlu vai kopiju, ja atmaksas dalībvalstij ir pamatotas ēaubas par konkrēta pieteikuma pamatotēbu [vai precizitēti]. ēēdē gadējumē nepiemēro 10. pantē minētās robežvērtēbas.

2. Atmaksas dalībvalsts saēem saskaēē ar 1. punktu pieprasēto informāciju viena mēneša laikpēc dienas, kad pieprasējums sasnēdzis personu, kam tas ir adresēts.”

12. Minētās direktāvas 21. pantē ir paredzēts:

“Ja atmaksas dalībvalsts pieprasa papildinformāciju, tē par savu lēmumu apstiprinē tē noraidē tē atmaksas pieteikumu iesniedzējam paziēo divu mēnešu laikpēc dienas, kurē tē saēem pieprasēto informāciju, vai, ja tē nav saēēmusi atbildi uz savu pieprasējumu, – divu mēnešu laikpēc 20. panta 2. punktē noteiktē termiēa beigēm.

[..]”

13. Minētās direktāvas 23. pantē ir paredzēts:

“1. Ja atmaksas pieteikums ir noraidēts daēēji vai pilnēbē, atmaksas dalībvalsts atteikuma iemeslus paziēo pieteikuma iesniedzējam lādž ar lēmumu.

2. Pieteikuma iesniedzējs lēmumu par atmaksas pieteikuma noraidēšanu var pērsēdzē tē atmaksas dalībvalsts kompetentajā sēiestādēs tēdē pašē veidē un ievērojot tēdus pašus termiēus, kas paredzēti apelācijēm, kuras iesniedz personas, kas veic uzņēmējdarbību ēajā dalībvalstē.

[..]”

B. Piemērojamie valsts tiesēbu akti

14. Vispērējē nodokēu kodeksa (*code general des impôts*) II pielikuma 242ē0. W pantē, kas tika iekēauts, lai transponētu iepriekē minētās Direktāvas 2008/9 20. pantu, ir noteikts:

“I. – Nodokēu iestādē var elektroniski lēgt [..] papildu informāciju, it ēpaēi no pieteikuma iesniedzēja vai kompetentajā mēiestādē Eiropas Savienēbas dalībvalstē, kurē tas veic uzņēmējdarbību, ja ēē iestādē uzskata, ka tās rēcēbē nav visas atbilstēgās informācijas, lai

pieņemtu lēmumu par pilnvaru vai daļu atmaksāšanu. Ja papildinformāciju pieprasa personai, kas nav pieteikuma iesniedzējs vai dalībvalsts kompetentā iestāde, pieprasījumu nosūta elektroniski tikai gadījumā, ja pieprasījuma saņēmējam ir piekļuve šādiem līdzekļiem. Ja nodokļu iestāde to uzskata par lietderīgu, tā var pieprasīt citu papildinformāciju. Saistībā ar šiem pieprasījumiem nodokļu iestāde, ja šai iestādei ir pamats šaubties par konkrēta pieteikuma pamatotību vai precizitāti, var lūgt pieteikuma iesniedzējam iesniegt rīcība vai importēšanas dokumenta oriģinālu. Pieprasījums var attiekties uz visiem darījumiem neatkarīgi no to apjoma.

II. – Visa papildu informācija, kas tiek pieprasīta atbilstoši I daļas noteikumiem, ir jāsniedz viena mēneša laikā no dienas, kad adresāts ir saņemis lūgumu sniegt informāciju.”

II. Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15. 2015. gada 17. septembrī *Sea Chefs* vēršs Francijas nodokļu iestādē, lūdzot atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli 40 054,31 EUR apmērā par laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim. Prasības summa pamatlietā ir ierobežota līdz 32,143,47 EUR apmēram.

16. Ar 2016. gada 29. janvāra lēmumu *Sea Chefs* lūgums tika pilnībā noraidīts, jo šā uzņēmumsabiedrība nebija atbildējusi uz Francijas nodokļu iestādes nosūtīto lūgumu sniegt papildu informāciju, kuru tā bija nosūtījusi 2015. gada 14. decembra elektroniskā pasta vēstulē.

17. Ar pieteikumu un dokumentu, kas reģistrēts 2016. gada 7. aprīlī un 2017. gada 2. janvārī, *Sea Chefs* lūdz *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa) uzdot tostarp atmaksāt PVN pārmaksu 32,143,47 EUR apmērā par attiecīgo laikposmu.

18. Ar dokumentiem, kas iesniegti 2016. gada 24. oktobrī un 2017. gada 28. Decembrī, Nerezidentu nodokļu pārvades vadītājs norādīja, ka lūgums ir noraidāms kā nepieņemams, pamatojoties uz to, ka nav ievērots viena mēneša termiņš atbildes sniegšanai atbilstoši Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktam, kas transponēts ar Vispārīgā nodokļu kodeksa II pielikuma 242.0. W panta pēdējā daļā. Pēc attiecīgā vadītāja domām, viena mēneša termiņa neievērošana lūguma iesniegšanu padarot neiespējamu noilguma dēļ. Vadītājs arī norādīja, ka neesot iespējams izskatīt pieteikumu par PVN atmaksu, iesniedzot pierādījumus nodokļu tiesai, kas nosaka tiesības uz atmaksu.

19. Ar 2017. gada 27. jūnija spriedumu *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa) apturēja tiesvedību *Sea Chefs* celtajā prasībā, saskaņā ar Administratīvā procesa kodeksa (*code de justice administrative*) L. 113.1. pantu nosūtīja lietās materiālus *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) un iesniedza Valsts padomei vairākus jautājumus.

20. Valsts padome atbildi uz šiem jautājumiem sniedza 2017. gada 18. oktobra lēmumā Nr. 412053 (*avis contentieux*).

21. *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa) tostarp uzskata, ka, ja Francijas nodokļu iestāžu rīcībā nav visas informācijas, kas tām būtu jāpieņem, ka nodokļa maksātājs, kas Francijā neveic uzņēmējdarbību, atbilst PVN atmaksāšanas noteikumiem attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas tam ir sniegti Francijā, tad iestādes var pieprasīt, lai nodokļa maksātājs sniegtu šādu informāciju elektroniski. Šā informācija nodokļa maksātājam ir jāsniedz viena mēneša laikā no pieprasījuma saņemšanas brīža.

22. Šā tiesa arī uzskata, ka, lai nodrošinātu PVN sistēmas efektivitāti, Direktīvas 2008/9 ir noteikti termiņi, lai nodrošinātu atmaksas pieteikumu ātru izskatīšanu, un pieteikuma iesniedzējiem tie ir jāievēro. Tomēr *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā

tiesa) ir norādījusi, ka ne Direktīvā 2008/9, ne arī kādā valsts tiesību aktā nav paredzētas sekas attiecībā uz tiesību mērķu PVN atmaksu, ja netiek ieviestas atbildes sniegšanas termiņš. It īpaši šī tiesa ir norādījusi, ka nevienā tiesību aktā nav skaidri noteikts, vai nodokļa maksātājs var lūgt nodokļa tiesu izskatīt viņa pieteikumu vai arī tā pieteikums nav izskatāms termiņa nokavējuma dēļ.

23. *Sea Chefs* apgalvoja *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa), ka neiespējama tiesu izskatīt šo situāciju pārsdzības kārtībā atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. pantam esot pretrunā Savienības tiesību aktos noteiktajam PVN neitralitātes principam. PVN neitralitāti nodrošinot tiesības uz pilnīgu atskaitījumu, kas ir PVN pamatprincips, un tas ietverot tiesības uz tiesisko aizsardzību.

24. *Sea Chefs* arī norādīja, ka neiespējama tiesu izskatīt viņu lūgumu par PVN atmaksu esot pretrunā PVN samērīguma principam. Saskaņā ar *Sea Chefs* teikto, lai gan nodokļu iestāde mēģina nodrošināt, ka nodokļa maksātājs izpilda savus pienākumus deklarēt un maksāt PVN, un tās var uzlikt citus pienākumus ar mērķi pareizi iekasēt PVN un novērst krāpšanu, šīs iestādes nedrīkstot pārsniegt to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus.

25. Kā norāda *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa), jautājums par to, vai attiecīgais noilguma noteikums ir saderīgs ar neitralitātes un samērīguma principu, esot izšķirošs, lai tiesa atrisinātu strīdu, un tas rada nopietnas grūtības.

26. Šādos apstākļos *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris) 20. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to ir radīts ierobežojošs noteikums, atbilstoši kuram dalībvalsts nodokļa maksātāja, kas lūdz pievienotās vērtības nodokli atmaksāt dalībvalstij, kur tas neveic uzņēmējdarbību, atmaksas pieteikums nevar tikt izskatīts nodokļu tiesā, ja nodokļa maksātājs nav ievērojis termiņu atbildes uz valsts iestādes lūgumu iesniegt informāciju saskaņā ar šā panta pirmās daļas noteikumiem sniegšanai, vai, gluži pretēji, tas nozīmē, ka nodokļu tiesa var izskatīt šā nodokļa maksātāja pieteikumu, ja vien tas nav šīs direktīvas 23. pantā noteiktās tiesības uz pārsdzību un ievērojot PVN neitralitātes un samērīguma principus?”

III. Tiesvedība Tiesā

27. *Sea Chefs*, Francijas un Spānijas valdības un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Beidzoties šai tiesvedības rakstveida daļai, Tiesa atbilstoši Tiesas Reglamenta 76. panta 2. punktam secināja, ka tā ir pietiekami informēta, lai pieņemtu nolēmumu, nenoturot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai.

IV. Vērtējums

28. Saskaņā ar Direktīvas 2008/9 1. pantu šīs direktīvas mērķis ir noteikt Direktīvas 2006/112 170. pantā paredzēto PVN atmaksāšanas kārtību nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst Direktīvas 2008/9 3. pantā paredzētajiem noteikumiem. Vienā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja tiesības, kas reglamentētas Direktīvā 2008/9, saņem citā dalībvalstī samaksāt PVN atmaksāšanu ir atkarīgas no Direktīvā 2006/112 noteiktajam šā nodokļa maksātāja tiesību mērķu atskaitīt PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis savā dalībvalstī (5).

29. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par

ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. Atskait?šanas un t?d?j?di atmaks?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, ja vien min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN. Tom?r priekšnoteikums ties?b?m atskait?t PVN ir gan materi?ltiesisko pras?bu vai nosac?jumu, gan form?lo pras?bu vai nosac?jumu iev?rošana (6).

30. Neraugoties uz paral?l?m, k?das Tiesas judikat?r? ir vilktas starp ties?b?m atskait?t PVN un ties?b?m uz PVN atmaks?šanu, Direkt?vas 2008/9 noteikumi par inform?ciju, kam j?b?t atmaksas pieteikum? (7), un termi?iem atmaksas pieteikuma iesniegšanai (8) ir daudz detaliz?t?ki nek? Direkt?v? 2006/112 ietvertie PVN atskait?šanas noteikumi (9).

31. Piem?ram, Direkt?v? 2006/112 nav noteikts nek?ds termi?š, kur? PVN b?tu j?atskaita. Tom?r Tiesa 2016. gada 28. j?lija spriedum? *Astone* (10) ir atzinusi, ka Direkt?vas 2006/112 167., 168. un 178. pants, 179. panta pirm? da?a un 180. un 182. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tajos nav liegts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts noilguma termi?š attiec?b? uz atskait?šanas ties?bu ?stenošanu, ja ir iev?roti l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi, bet tas saska?? ar Tiesas viedokli ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai. Turkl?t 2008. gada 8. maija spriedum? *Ecotrade* (11) un 2012. gada 12. j?lija spriedum? *EMS?Bulgaria Transport* (12) Tiesa ir nospriedusi, ka iesp?ja izmantot ties?bas uz atskait?šanu bez jebk?da ierobežojuma laik? b?tu pret?ja tiesisk?s droš?bas principam, kas prasa, lai nodok?a maks?t?ja nodok?u st?voklis attiec?b? uz t? ties?b?m un pien?kumiem pret nodok?u administr?ciju nevar?tu tikt bezgal?gi apšaub?ts.

32. Turpretim Direkt?v? 2008/9 ir noteikta virkne termi?u attiec?b? uz pieteikuma iesniegšanas proced?ru un PVN atmaksas pieš?iršanu. Šaj? zi?? Tiesa sav? 2012. gada 21. j?nija spriedum? *Elsacom* (13) ir nospriedusi, ka Direkt?vas 2008/9 15. panta 1. punkta pirmaj? teikum? ir noteikts prekluz?vs termi?š PVN atmaks?šanas pieteikuma iesniegšanai un ka š? termi?a neiev?rošanas rezult?t? tiek zaud?tas ties?bas uz PVN atmaksu.

33. T?d?j?di Tiesa ir uzskat?jusi, ka j?dzienu “ne v?l?k k?” (*au plus tard*) Padomes Astot?s direkt?vas 79/1072/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – k?rt?ba pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?a maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst? (14), 7. panta 1. punkta pirmaj? da?? un “v?l?kais l?dz” (*au plus tard*) Direkt?vas 2008/9 15. panta 1. punkta pirmaj? da?? lietojums padara noteiktos termi?us par prekluz?viem un ka p?c šiem termi?iem nav iesp?jams iesniegt pieteikumu par PVN apmaksu.

34. Tom?r v?los atz?m?t, ka Tiesa sav? 2012. gada 21. j?nija spriedum? *Elsacom* (15) nav pieš??rusi nek?du noz?mi attiec?gajos noteikumos esošajai pien?kuma izteiksmei (*shall* – angliiski).

35. Atš?ir?b? no Direkt?vas 2008/9 15. panta 1. punkta pirmaj? teikum? noteikt? termi?a, no š?s direkt?vas 20. panta 2. punkta redakcijas nav skaidrs, vai taj? noteiktais viena m?neša termi?š ir prekluz?vs, jo p?d?j? noteikum? nav ietverti t?di v?rdi k? “ne v?l?k k? l?dz” vai “v?l?kais l?dz”. Direkt?vas 20. panta 2. punkt? ir izmantota pien?kuma izteiksme (*shall* – angliiski), bet šajos apst?k?os neuzskatu š? v?rda lietošanu par dispozit?vu jaut?jumu.

36. Gluži pret?ji, uzskatu, ka ir b?tiski un t? nav nejauš?ba, ka Direkt?vas 2008/9 20. panta 2. punkt? nav t?da j?dziena k? “ne v?l?k k? l?dz”, pret?ji š?s direkt?vas 15. panta 1. punktam,. Š?ds noklus?jums skaidri nor?da, ka Eiropas likumdev?js nav pirmaj? norm? m??in?jis noteikt prekluz?vu termi?u (16). ?emot v?r? ties?bu uz PVN atmaksu pamata b?t?bu saist?b? ar PVN

kop?jo sist?mu un neitralit?tes principu, kas ir š?s sist?mas galvenais elements, prekluz?va termi?a noteikšana, kas noved pie š?s ties?bas zaud?šanas, ir oblig?ti izsak?ma skaidri un nep?rprotami, tiešiem v?rdiem, kas ir ietverti paš? direkt?v?.

37. V?los ar? atz?m?t, ka saska?? ar Direkt?vas 2008/9 20. panta 1. punktu dal?bvalsts, kas izskata atmaksas piepras?jumu, dr?kst l?gt papildu inform?ciju vai nu no pieteic?ja, vai no uz??m?ja dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m, vai – k? šaj? gad?jum? – no treš?s personas. Tom?r Direkt?vas 2008/9 20. panta 2. punkt? ir noteikts vien?ds viena m?neša termi?š piepras?t?s inform?cijas sniegšanai neatkar?gi no l?guma adres?ta identit?tes.

38. Šis fakts pats par sevi, manupr?t, skaidri nor?da, ka Francijas nodok?u iest?žu pie?emt? š? noteikuma interpret?cija (17) nevar b?t pareiza. Lai gan ties?bas uz atskait?jumu ir visas PVN sist?mas b?tisks aspekts, ja š? interpret?cija b?tu pareiza, t? noz?m?tu, ka nodok?a maks?t?ja ties?bas šaj? zi?? b?tu piln?gi neaizsarg?tas attiec?b? pret trešo personu r?c?bu, no kur?m ne visas ir sp?j?gas atbild?t uz š?du l?gumu min?taj? sal?dzinoši ?saj? laik?. Attiec?gi b?tu piln?gi netaisn?gi, ja tas, ka treš?s personas – piem?ram, uz??muma dal?bvalsts nodok?u iest?des – neiesniedz piepras?to inform?ciju š?s direkt?vas 20. panta 2. punkt? noteiktaj? termi??, var?tu novest pie nodok?a maks?t?ja ties?bu uz atmaks?šanu zaud?šanas.

39. Šo secin?jumu atbalsta ar? Tiesas past?v?g? judikat?ra, kur? ir uzsv?rtas ikvienas personas ties?bas uz labu p?rvald?bu (18) un Hartas 47. pant? noteikt?s ties?bas uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu (19). Šaj? kontekst? uzskatu, ka b?tisks ikvienas personas ties?bu uz labu p?rvald?bu un ties?bu uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu aspekts ir t?ds, ka Savien?bas ties?bu aktos garant?t?s materi?l?s ties?bas nevar tikt v?jin?tas vai likvid?tas, piem?rojot termi?u, kuru ir iesp?jams piem?rot netaisn?gi vai patva??gi. Tom?r t? tas b?tu gad?jum?, ja, piem?ram, nodok?a maks?t?ja ties?bas uz atskait?jumu autom?tiski tiktu at?emtas noilguma d?? – t?d??, ka *cita persona* nav atbild?jusi uz piepras?jumu sniegt inform?ciju viena m?neša laik?.

40. T?pat ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 2008/9 21. panta pirmaj? da?? ir noteikts termi?š atmaksas dal?bvalstij pazi?ot pieteic?jam par t?s l?mumu apstiprin?t vai noraid?t atmaksas pieteikumu p?c inform?cijas sa?emšanas saska?? ar š?s direkt?vas 20. panta 1. punktu vai gad?jum?, ja t? nesa?em atbildi uz savu piepras?jumu. T?d?j?di var teikt, ka Direkt?vas 2008/9 21. pant? nav izsl?gta iesp?ja dal?bvalstij apstiprin?t PVN atmaks?šanu, neraugoties uz to, ka pieteic?js nav atbild?jis uz piepras?jumu sniegt papildu inform?ciju. Tas ir papildu pier?d?jums tam, ka 20. panta 2. punkt? noteiktais termi?š nav paredz?ts k? prekluz?vs termi?š t?d? noz?m?, ka t? neiev?rošana autom?tiski at?emtu ties?bas uz atskait?šanu.

41. Turkl?t saska?? ar Direkt?vas 2008/9 26. panta otro da?u, ja pieteikuma iesniedz?js paredz?t? termi?a laik? neiesniedz atmaksas dal?bvalsts piepras?to papildinform?ciju, attiec?g? dal?bvalsts neatl?dzina pieteikuma iesniedz?jam atmaks?jam?s summas procentus par termi?u, kas noteikts Direkt?vas 2008/9 22. panta 1. punkt?. T?d?j?di Direkt?vas 2008/9 26. panta otr? da?a skaidri ir balst?ta uz premisu, ka termi?a papildu inform?cijas sniegšanai saska?? ar 20. panta 2. punktu neiev?rošana nenoz?m? ties?bu uz PVN atmaksu zaud?šanu.

42. T?d?? visu šo iemeslu d?? man ir j?secina, ka Direkt?vas 2008/9 20. panta 2. punkt? noteiktais termi?š nav prekluz?vs t?d? izpratn?, k?d? to ir piem?rojušas Francijas nodok?u iest?des šaj? liet?. Tom?r, neraugoties uz to, ka Direkt?vas 2008/9 20. panta 2. punkt? noteiktais termi?š nav prekluz?vs, tom?r var atz?m?t, ka š? termi?a neiev?rošana nav bez sek?m.

43. Pirmk?rt, saska?? ar Direkt?vas 2008/9 21. panta pirmo da?u, ja atmaksas dal?bvalsts nav sa??musi atbildi uz savu piepras?jumu sniegt papildu inform?ciju, t? pazi?o pieteikuma iesniedz?jam par savu l?mumu apstiprin?t vai noraid?t atmaksas pieteikumu divu m?nešu laik? p?c tam, kad ir beidzies š?s direkt?vas 20. panta 2. punkt? noteiktais termi?š. T?p?c atbildes

nesniegšana ir pamats pieņemt lēmumu attiecībā uz atmaksas pieteikumu, un šo lēmumu savukārt pieteicījs var pārsūdzēt saskaņā ar Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktu.

44. Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkts nav noteikti detalizēti noteikumi par tajā paredzēto pārsūdzību. Nepastāvot nekādām norādēm vai ierobežojumiem un ņemot vērā, ka lūdzvārtebas un efektivitātes prasības ir identiskas, pārsūdzības tvērumi ir valsts procesuālo tiesību jautājums. Tāpēc tas nozīmē, ka būtībā vismaz pārsūdzība var tikt ņemta administratīvajā iestādē un/vai tiesā un pārsūdzība var attiekties uz juridiskiem un faktiskiem jautājumiem.

45. Tā kā, manuprāt, 20. panta 2. punkts noteiktais termiņš nav prekluzīvs un pieteicījs nezaudē savas tiesības uz PVN atmaksu, ja tas nav izpildījis pienākumu iesniegt papildu informāciju noteiktajā termiņā, pieteicījs var iesniegt atmaksas daļbvalsts pieprasīto papildu informāciju pārsūdzības procedūrā, kurā tiek izskatīts viņa atmaksas pieprasījums.

46. Lai nodrošinātu, ka šī iespēja netiek izmantota sistemātiski un tomēr tiek ievērots Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts noteiktais termiņš, uzskatu, ka – ar nosacījumu, ka tiek ievēroti efektivitātes un lūdzvārtebas principi, – atmaksas daļbvalsts var – bet tai nav pienākuma – noteikt, ka pieteicījam ir jāpmaksā pārsūdzības procedūras izmaksas, kas radušās tādā, ka pieteicījs nav iesniedzis papildu informāciju šajā normā noteiktajā termiņā.

47. Otrkārt, kā norādīts iepriekš 41. punktā, tam, ka savlaicīgi nav atbildēts uz pieprasījumu sniegt papildu informāciju, atbilstoši Direktīvas 2008/9 26. pantam var būt sekas to procentu ziņā, kas jāmaksā pieteicījam, ja PVN ir atmaksāts ar nokavēšanos.

V. Secinājumi

48. ņemot vērā izklāstītos argumentus, ierosinu Tiesai uz *Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa, Francija) prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka saki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā daļbvalstī, 20. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav noteikts prekluzīvs termiņš, kura neievērošanas gadījumā automātiski tiek liegtas tiesības uz daļbvalsts veiktu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksu. Tādējādi nodokļa maksātāja PVN atmaksas pieteikums var tikt izskatīts, pārbaudot pierādījumus pārsūdzībā, kas ir ierosināta atbilstoši šīs direktīvas 23. pantam.

1 Oriģinālvārdi – angļu.

2 OV 2008, L 44, 23. lpp.

3 OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 OV 2008, L 44, 1. lpp.

5 Spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 34. un 36. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

6 Spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 37.–40. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

7 Skat. Direktīvas 2008/9 8. pantu. No Tiesai pieejamajiem lietās materiāliem izriet, ka *Sea Chefs* PVN atmaksas pieteikums tika iesniegts savlaicīgi atbilstoši šīs direktīvas 15. panta 1.

punktam. Turklīgt, ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa par to pārliecina, nekas no Tiesā iesniegtajiem materiāliem neliecina, ka *Sea Chefs* nebūtu ievērojusi valsts tiesību noteikumus, ar kuriem ir transponēts Direktīvas 2008/9 8. pants, līdz ar to tā ir iesniegusi derīgu un pilnīgu PVN atmaksas pieteikumu. Papildus tam nav nekādu pazīmju, ka būtu radies kāds jautājums par krāpšanu vai tiesību pāunprātīgu izmantošanu.

8 Skat. Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punktu.

9 Skat. Direktīvas 2006/112 178. pantu par nosacījumiem, kas regulē tiesības atskaitīt PVN.

10 C-332/15, EU:C:2016:614, 39. punkts.

11 C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 44. punkts.

12 C-284/11, EU:C:2012:458, 48. punkts.

13 C-294/11, EU:C:2012:382, 26. un 33. punkts.

14 OV 1979, L 331, 11. lpp.

15 C-294/11, EU:C:2012:382, 26. un 33. punkts.

16 Šāda pieeja atbilstu ar Eiropas likumdevēja pieejai procedūrām, kas regulē tiesības atskaitīt PVN, un tam, ka Direktīvā 2006/112 nav nekādu konkrētu termiņu atskaitīšanas pieteikuma iesniegšanai.

17 Skat. iepriekš 18. punktu.

18 Pēc analoģijas skat. Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”), kas tostarp ir saistoša visām Savienības iestādēm, 41. pantu. Lai gan Hartas 41. pants nav saistošs dalībvalsts iestādēm, tām, piemērojot Savienības tiesību aktus, ir saistošs labas pārvaldības pienākums, kas noteikts šajā Hartas pantā, jo šis noteikums atspoguļo Savienības tiesību vispārīgu principu. Skat. spriedumu, 2014. gada 8. maijs, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, 49. un 50. punkts).

19 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 19. septembris C. E. un N. E., C-325/18 PPU un C-375/18 PPU, EU:C:2018:739, 82. punkts. Attiecībā uz pārsūdzības tiesībām atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktam skat. šo secinājumu 44.–46. punktu.