

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 19. decembrī (1)

Lieta C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.,

piedaloties

Finanční úřad pro Středočeský kraj

(*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 179. un 183. pants – Priekšnodokļa atskaitošana – PVN pārmaksa – Kopējā pārmaksātā PVN ieturšana vairāku darījumu nodokļu audita dēļ – Pieprasītā PVN pārmaksas daļēja atmaksa – Neitralitātes princips – Samērīguma princips

I. Ievads

1. Vai nodokļu administrācija var pilnībā atlikt PVN pārmaksas atmaksu, lai gan nodokļu audits vēl tiek veikts tikai attiecībā uz nelielu darījumu apjomu? Nodokļu administrācija un Komisija uz šo jautājumu atbild apstiprinoši, kā argumentu norādot, ka saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 179. pantu priekšnodokļa atskaitošana varot tikt veikta tikai no kopējās PVN summas.

2. Iepriekš minētais jautājums ir pašā deliktā, jo pieprasītās priekšnodokļa atskaitošanas vēl izvērtējamā daļa, iespējams, ir saistīta ar trešās personas krāpnieciskiem darījumiem, kas nodokļa maksātājam, ņemot vērā apstākļus, būtu bijis jēzina. Saskaņā ar Tiesas judikatūru (3) pārdzījis minētais apstāklis ļauj (vai liek) nodokļu administrācijai atteikt atskaitīt attiecīgo priekšnodokli.

3. Tomēr, vai tas nozīmē arī to, ka uz vairākiem gadiem var tikt atlikta priekšnodokļa atskaitošana par citiem, neapstrīdami “likumīgiem” darījumiem?

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojums nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kur viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs [..].”

5. PVN direktīvas 179. panta pirmajā daļā ir noteikta kārtība, kādā nodokļa maksātājs veic priekšnodokļa atskaitīšanu:

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

6. PVN direktīvas 183. panta pirmajā daļā attiecas uz dalībvalstu rīcību, ja ir izveidojusies PVN pārākums:

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

7. PVN direktīvas 273. pantā ir paredzētas dalībvalstu iespējas, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā utml.:

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

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

B. Čehijas Republikas tiesības

8. Saskaņā ar *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 105. panta 1. punktu, “kad pēc PVN pārākums aprēķinātais atmaksājams pārākums ir vairāk nekā 100 [Čehijas Republikas kronas (CZK)], to nodokļa maksātājam atmaksā automātiski 30 dienu laikā pēc aprēķināšanas”.

9. Saskaņā ar *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Likums Nr. 280/2009, Nodokļu kodekss) redakcijā, kas bija spēkā līdz 2016. gada 31. decembrim (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), 89. un 90. pantu situācijā, kad no iesniegtas pienācīgās nodokļu deklarācijas izriet, ka nodokļa maksātājam ir izveidojusies nodokļa pārākums, nodokļu iestādei šaubu gadījumā ir jālūdz informācija šaubu novēršanai; ja šaubas šādi netiek novērstas un nodokļa summa nav konstatēta ar pietiekamu ticamību, nodokļu iestāde var uzsākt nodokļu auditu.

10. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai Nodokļu kodeksā nav noteikts nedz maksimālais nodokļu audita laikposms, nedz maksimālais laikposms nodokļu piemērošanas procedūrai, kuras ietvaros tiek veikts nodokļu audits. Ir noteikts vien termiņš nodokļa aprēķināšanai. Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 148. pantu, ja nodokļu audits ir uzsākts pirms tā termiņa beigām, kas noteikts nodokļa aprēķināšanai, nodokli ir jāaprēķina trīs gadu laikā pēc

audita s?kuma. Nodok?a apr??in?šanai atv?l?tais termi?š tiek aptur?ts ar? nodok?u administr?šanas starptautisk?s sadarb?bas laik?. Tom?r attiec?gais termi?š nav ilg?ks par 10 gadiem.

11. Nodok?u kodeksa 254.a pant? ir noteikts – ja proced?ra šaubu nov?ršanai par pien?c?gu nodok?u deklar?ciju, no kuras izriet, ka nodok?a maks?t?jam ir izveidojusies nodok?a p?rmaksa, turpin?s vair?k nek? 5 m?nešus, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz nokav?juma procentiem par nodok?a p?rmaksu, ko noteikusi nodok?u iest?de.

12. No iesniedz?jtiesas sniegt?s inform?cijas izriet, ka valsts ties?bu akti ac?mredzami neparedz pirms nodok?u audita beig?m veikt da??ju vai provizorisku nodok?a apr??in?šanu, pamatojoties uz nodok?u deklar?cijas neapstr?d?to da?u.

III. Pamatlieta

13. *AGROBET CZ, s.r.o.* (turpm?k tekst? – “*AGROBET*”) ir uz??mums, kura darb?ba ir saist?ta ar importu un eksportu, it ?paši lauksaimniec?bas produktu un lopbar?bas jom?.

14. 2016. gada febru?r? uz??mums iesniedza PVN deklar?ciju par 2015. gada decembri un 2016. gada janv?ri, nor?dot PVN p?rmaksu attiec?gi 2 958 167 CZK (kas atbilst apm?ram 109 476 EUR) un 1 559 241 CZK (kas atbilst apm?ram 57 649 EUR) apm?r?. Šaj? PVN p?rmaks? ietilpst ar? priekšnodok?a summas no rapšu s?klu e??as iepirkuma, ko *AGROBET* bez nodok?u ietur?šanas p?rdeva t?l?k Polijas uz??mumam.

15. Nodok?u iest?des uzs?ka nodok?u auditu par abiem taks?cijas periodiem, jo t?m bija raduš?s šaubas par atbilst?gu nodok?a uzlikšanu dar?jumiem ar rapšu s?klu e??u. Šaubas bija raduš?s gan par piem?roto nodok?a likmi, gan ar? par t? saukto fikt?vo dar?jumu esam?bu. Šaubu iemesls bija apst?klis, ka rapšu s?klu e??as izcelsmes valsts bija Polija, t? ?ehijas Republik? tika tirgota bez t?l?kas apstr?des un tad *AGROBET* to atkal p?rdeva sa??m?jam Polij?.

16. Iepriekš min?to šaubu d?? par 2015. gada decembra un 2016. gada janv?ra taks?cijas periodu PVN netika noteikts un apr??in?t? PVN p?rmaksa netika atmaks?ta. Šaj? situ?cij? *AGROBET* pied?v?ja nodrošin?jumu par apstr?d?to PVN da?u, lai neapstr?d?tajai da?ai var?tu tikt noteikts PVN un var?tu tikt izmaks?ta atlikus? PVN p?rmaksa. Nodok?u administr?cija noraid?ja šo pied?v?jumu, jo p?rmaks?tais PVN esot nedal?ms un attiecoties uz visu taks?cijas periodu kopum?, nevis tikai uz k?du konkr?tu apliekamo dar?jumu da?u.

17. Uz inform?cijas piepras?jumu, kas tika nos?t?ts starptautisk?s savstarp?j?s pal?dz?bas ietvaros, Polijas nodok?u administr?cija 2016. gada j?nij? pazi?oja, ka *AGROBET* rapšu s?klu e??as sa??m?js neesot sasniedzams, un nod?v?ja vi?u par “*missing trader* [pazudušo tirgot?ju]”. Laik?, kad 2019. gada 11. septembr? Ties? notika tiesas s?de, attiec?go dar?jumu ar rapšu s?klu e??u izmekl?šan? v?l joproj?m nebija pie?emts gal?gais l?mums.

18. 2017. gada 30. janv?r? pras?t?ja c?la divas pras?bas par atbild?t?jas bezdarb?bu, l?dzot tiesu likt atbild?t?jai izdot pazi?ojumu par nodokli, kur? ir noteikts pras?t?jas PVN par 2015. gada decembra un 2016. gada janv?ra taks?cijas periodiem, cikt?l šis nodoklis neietilpst notiekoš? nodok?u audita tv?rum?. *AGROBET* par 2017. gada 13. j?nija spriedumu, ar kuru pras?bas tika noraid?tas, iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties?.

IV. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu un tiesved?ba Ties?

19. Ar 2018. gada 31. maija lēmumu *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

20. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *AGROBET*, Čehijas Republika, Spēnijas Karaliste un Eiropas Komisija, kuras piedalījās ar 2019. gada 11. septembra tiesas sēdē.

V. Juridiskais vērtējums

A. Problēmas konteksts un prejudiciālā jautājuma interpretācija

21. Izskatāmajā lietā apstrīdētā PVN pārmaksa, kas ir radusies uzņēmumam *AGROBET*, izriet no PVN režīma, ko piemēro preču pārrobežu tirdzniecībai. Piegāde Kopienas iekšienē (t.i., preču pārrobežu pārdošana) izcelsmes valstī principā ir atbrīvota no nodokļa (PVN direktīvas 138. pants). Tomēr ir iespējams atskaitīt priekšnodokli no iepirkuma (PVN direktīvas 169. panta b) punkts). Šīs sistēmas mērķis ir īstenot galamērķa valsts principu. Eksportētāja valstī precī atbrīvo no PVN un galamērķa valstī importētājam uzliek šajā valstī piemērojamo PVN (nodokļa uzlikšana iegādei Kopienas iekšienē – skat. PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 20., 40. un 68. pantu). Līdz ar to šāda uzņēmējdarbības modeļa gadījumā eksportētājam obligāti rodas PVN pārmaksa.

22. Turpretim iekšzemes darījumu gadījumā nodokļu saistību un atmaksāšanas tiesību obligātā ieskaista tehnika, kas ir paredzēta PVN direktīvas 179. pantā, parasti nepieļauj šādas pārmaksas izveidošanos, jo ar nodokli apliekamie izejošie darījumi parasti ir lielāki par ienākošajiem darījumiem. Savukārt uzņēmumi, kuri pārsvarā darbojas pārrobežu tirdzniecībā, ir īpaši atkarīgi no savlaicīgas PVN pārmaksas atmaksas.

23. Tomēr šī iemesla dēļ pārrobežu tirdzniecība ir arī ievērojami pakāauta krāpšanas riskam. Lai tū notiktu, ir pietiekami, ka preču saņēmējs nesamaksā PVN no preču tirdzniecības pārdošanas galamērķa valstī (šajā gadījumā – Polijā) un tad pazūd (tā dēvētais “pazudušais tirgotājs”).

24. Šīet, ka izskatāmajā lietā šaubas rada jautājums, vai *AGROBET* saistībā ar rapšu sēklu eļļas pārdošanu savam Polijas pircējam bija jāzina, ka attiecīgais pircējs ir šāds PVN krāpnieks. Šajā ziņā Čehijas Republikas nodokļu administrācija grib *AGROBET* liegt vai nu atskaitīt priekšnodokli par iepirkumu, vai arī pārdošanas darījumam nepiemērot atbrīvojumu no nodokļa. Uzskatu par maz ticamu, ka nodokļu administrācija gribētu *AGROBET* liegt gan atskaitīt priekšnodokli par iepirkumu, gan pārdošanas darījumam nepiemērot atbrīvojumu no nodokļa (kumulatīvi), jo tas būtu dubults “sods” par vienu un to pašu “pārkāpumu”. Tomēr no līguma sniegtā prejudiciālu nolēmumu pietiekami skaidri neizriet, ko nodokļu administrācija konkrēti izmeklē.

25. Katrā ziņā *AGROBET* ir bijuši vīl arī citi darījumi ar citām precēm un citiem saņēmējiem citās daļbvalstīs, kas saskatās ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju nav radījuši nekādas problēmas. Šo darījumu kontekstā neapstrīdami ir konstatēti gan atbrīvojums no nodokļa, gan tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. *AGROBET* pamatlietā pieprasa tikai no šiem darījumiem izrietošo atskaitīšanu. Tomēr nodokļu iestādes atskaitīšanu liedz tikmēr, kamēr ilgst nodokļu audits saistībā ar attiecīgiem (iespējams, ar krāpšanu saistītiem) darījumiem ar rapšu sēklu

e??u.

26. Š?di audits var ilgt gadiem, izskat?maj? liet? audits ilgst jau vair?k nek? tr?s gadus. T?d?? teor?tiski audits dar?jumam 1 EUR apm?r? var?tu vair?ku gadu garum? aizkav?t nodok?a apr??in?šanu visiem p?r?jiem dar?jumiem. Š?iet, ka valsts ties?bu aktos maksim?l? robeža ir paredz?ta 10 gadi. Š?da kav?šan?s nelabv?l?gi ietekm? uz??muma likvidit?ti un šaj? laika period? padara PVN par b?tisku izmaksu faktoru, lai gan tas k? visp?r?js pat?ri?a nodoklis ir j?uzliek tikai galapat?rt?jam (4) un attiec?b? uz uz??mumu tam j?b?t neutr?lam.

27. No iepriekš min?t? izriet, ka iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai laik?, kad tiek veikts citu attiec?g? taks?cijas perioda dar?jumu audits, ?ehijas Republika var atteikties izpild?t neapstr?damas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu (vai attiec?gi uz no t? izrietoš?s PVN p?rmaksas atmaksu) atbilstoši PVN direkt?vas 168. pantam l?dz?gi k? t? atsak?s veikt atskait?šanu saist?b? ar dar?jumiem, kas tiek kontrol?ti.

28. T?d?j?di galvenais jaut?jums, uz kuru j?sa?em atbilde, ir – vai PVN direkt?vas 167. un 168. pantam, tos skatot kop? ar neitralit?tes principu, atbilst *neapstr?d?t?s* PVN p?rmaksas noteikšanas un izmaksas novilcin?šana l?dz br?dim, kam?r ir pietiekami p?rbaud?ti visi dar?jumi attiec?gaj? taks?cijas period?, pat ja ir konstat?ts, ka liel?k? da?a deklar?to nodok?u saist?bu un deklar?t?s priekšnodok?a atskait?šanas ir pamatota.

29. Uz šo jaut?jumu b?tu j?atbild apstiprinoši, ja atskait?šanu nevar?tu veikt da??ji, bet tikai kopum? (šaj? zi?? skat. B) punktu) vai ar? šaj? kontekst? nevar?tu b?t neapstr?d?tas PVN p?rmaksas, k? to argument? it ?paši ?ehijas Republikas un Sp?nijas vald?bas (šaj? zi?? skat. C) punktu). Ja tas tom?r t? neb?tu, t?d? gad?jum? PVN nodok?u ties?bu aktos ietvertais neitralit?tes princips turpretim var?tu pat pras?t savlaic?gu neapstr?d?t?s PVN p?rmaksas da??ju noteikšanu un izmaksu, kas tom?r var?tu tikt ierobežota efekt?vas kr?pšanas apkarošanas apsv?rumu d?? (šaj? zi?? skat. D punktu).

B. PVN p?rmaksas izmaksas kav?šana priekšnodok?a atskait?šanas nedal?m?bas d???

30. Galarezult?t? gan ?ehijas Republika, gan Sp?nijas Karaliste, k? ar? Eiropas Komisija pauž viedokli, ka priekšnodok?a atskait?šana konkr?t? taks?cijas period? varot tikt pieš?irta tikai k? nedal?ms veselums. Šaj? zi?? t?s galvenok?rt atsaucas uz PVN direkt?vas 179. un 183. pantu.

31. PVN direkt?vas 179. pant? ir noteikts, k? nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu, proti, no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas. Ja nodok?u saist?bas ir liel?kas par priekšnodok?a atskait?šanu, atliek neliels nodoklis, kas v?l ir j?samaks?.

32. Turpretim, ja nodok?u saist?bas ir maz?kas par priekšnodok?a atskait?šanu, rodas PVN p?rmaksa. Š?s PVN p?rmaksas atmaks?šana ir s?k?k reglament?ta PVN direkt?vas 183. pant?. Tom?r abi gad?jumi attiecas uz vienu un to pašu nodok?a maks?t?ja veiktu atskait?šanu.

1. Vai PVN direkt?vas 179. pant? ir at?auta tikai kop?jas PVN p?rmaksas noteikšana?

33. Saska?? ar PVN direkt?vas 179. pantu nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? raduš?s atskait?šanas ties?bas. Pret?ji Komisijas, k? ar? ?ehijas Republikas un Sp?nijas vald?bu apgalvotajam, PVN direkt?vas 179. pant? nekas nav teikts par to, vai PVN p?rmaksas neapstr?d?to da?u izmaksu dr?kst aizkav?t l?dz br?dim, kad tiek pabeigts p?r?jo da?u nodok?u audits.

34. Proti, PVN direktīvas 179. pantā nav reglamentētas daļbvalstu iespējas laika ziņ ierobežot priekšnodokļa atskaitēšanu, bet gan tajā ir vien noteiktas nodokļa maksājuma saistības veikt atskaitēšanu no kopējās PVN summas. Tādējādi tas attiecas tikai uz aprēķināšanas metodi, ko izmanto nodokļa maksājums. Nodokļa maksājums nevar katra darījuma gadījumā atsevišķi deklarēt priekšnodokļa atskaitēšanu un pieprasīt to izmaksu. To višķ var darīt tikai par visu taksācijas periodu kopumā, veicot nodokļu saistību ieskaitu (tā dēvētais obligātais ieskaits).

35. Tādējādi PVN direktīvas 179. pants skar tikai atskaitēšanas tiesību stenošanas formālo aspektu. Savukārt atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam materiālās atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams.

36. PVN tiesību aktos paredzētā pamatsitūcija, kas ietverta PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā, ietver tādus darījumus kā preču piegādi, kam uzliek PVN. Šajā ziņā PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir reglamentēts, ka nodokļa maksājums ir tiesības atskaitēt maksājamo PVN par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis cits nodokļa maksātājs. Tādējādi atskaitēšanas tiesības ir jāinterpretē kā tādas, kas attiecas nevis uz kopējo PVN summu, bet gan veiktajiem darījumiem. Tas pats izriet no PVN direktīvas 178. panta, kas atskaitēšanas tiesību stenošanai pieprasa izsniegt rīcinu PVN direktīvas 226. panta izpratnē. Ar to ir domāts nevis rīcins par kopējo PVN summu, bet gan ar konkrētu darījumu saistīti rīcins.

37. Tādējādi arī Tiesa pilnīgi pareizi un nepāprotami prezumē šo tiesību daļmību, kad tā lietā *Molenheide* runā par "atmaksājams PVN starpības pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu" (5). Arī lietā *Komisija/Ungārija* nepāprotami bija runa par jautājumu par PVN pārmaksas pilnīgu vai daļēju pārņemšanu uz citu taksācijas periodu (6). Līdzīgi tas attiecas uz pārmaksātā PVN daļas atmaksas atlikšanu lietā *Mednis* (7). Jau tādējādi vien ir jānoraida argumentācija par priekšnodokļa atskaitēšanas vai attiecīgā pārmaksātā PVN nedalāmību.

38. Tādējādi arī no PVN direktīvas 179. panta un formulējuma "kopējā PVN summa" nevar secināt, ka atskaitēšanas tiesības būtu nedalāmas tiesības, kuras daļbvalsts varētu piešķirt tikai pilnībā vai nemaz.

2. Vai saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu valsts tiesību aktos var tikt izslēgta daļēja atmaksa?

39. Katrā ziņā daļbvalstis saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu var vai nu pārstāt pārmaksu uz nākamā periodu – ehijas Republika šo iespēju nav izmantojusi –, vai arī veikt atmaksāšanu saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem. Valsts tiesību aktos šajā gadījumā nav paredzēta pārmaksas atmaksa līdz brīdim, kamēr nav pabeigts nodokļu audits par taksācijas periodu.

40. Tomēr, kā Tiesa jau ir lūmusi, PVN direktīvas 183. pants nav interpretējams tādējādi, ka daļbvalstu pašu pieņemtie noteikumi attiecībā uz PVN pārmaksas atmaksu ir atbrīvoti no jebkādas pārbaudes par atbilstību Savienības tiesībām (8).

41. Šajā kontekstā, pirmkārt, jānorāda, ka nodokļu maksājuma tiesības no maksājuma PVN atskaitītā PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (9).

42. Kā Tiesa atkārtoti ir uzsvērusi, minētās atskaitēšanas tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It paši tās ir *nekavājoties* izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (10).

43. Otrkārt, ir jāņem vērā, ka pati atskaitīšanas tiesību esamība izriet no PVN direktīvas 167.–172. panta, kas ir iekārtoti nodokļu “Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma”, savukārt šīs direktīvas 178.–183. pants attiecas tikai uz noteikumiem par šo tiesību īstenošanu (11).

44. Šajā ziņā Tiesa jau ir precizējusi, ka dalībvalstu pašu pieņemtie noteikumi nedrīkst pārkāpt PVN sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļa maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu (12).

45. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāaizsargā nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs PVN pārmaksas, tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā izvēlētais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (13).

46. Bet tas tūlīt tad, ja pieprasītā pārmaksātā PVN izmaksā tiktu aizkavēta vien tādā, ka neliela summa daļa tiek apstrādāta un detalizēti pārbaudīta. Piemēram, ja pārmaksa ir 100 000 EUR un apstrādātā summa daļa ir daži simti euro. Šajā situācijā neko nemaina valsts tiesību aktos paredzētā procentu aprēķināšana pārmaksas summai, ja audits ilgst ilgāk par 5 mēnešiem, jo attiecīgais pasākums nenovērš finanšu risku pirmo 5 mēnešu laikā un procenti ar nekompensē likviditātes izmaksas.

47. Tādējādi PVN direktīvas 183. pants nav atbilstošs neatmaksāt pieprasītā priekšnodokļa neapstrādāto daļu tikai tādēļ, ka par kādu citu daļu vēl ir strīds.

3. **Ierobežojums, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu?**

48. Ar no PVN direktīvas 273. panta neizriet dalībvalstu tiesības laika ziņā ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanu. Atbilstoši šim pantam dalībvalstis var uzlikt nodokļa maksātājam citus pienākumus, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Tomēr izskatāmā lietā aplūkojamā PVN pārmaksas daļa nekādā veidā nav iesaistīta krāpšanā nodokļu jomā. Tādēļ arī PVN direktīvas 273. pantu nevar piemērot, lai pamatotu, kāpēc attiecīgā daļa nosaka un izmaksā tikai tādā veidā, kā gadiem.

4. **Starpsecinājumi**

49. Starpsecinājums var konstatēt, ka PVN direktīvas 179., 183. un 273. pants nav paredzētas dalībvalstu pilnvaras laika ziņā ierobežot PVN pārmaksu kopumu, ja apstrādāta ir tikai viena tās daļa, bet pārējā daļa nav apstrādāta.

C. **Pieprasītās PVN pārmaksas neapstrādātās daļas esamība**

50. Tomēr Ēhijas Republikas un Spānijas valdības uzskata, ka nevarot būt tāda PVN pārmaksas neapstrādātā daļa, jo pārmaksa kā nodokļa starpība vienmēr esot atkarīga arī no konkrētā nodokļu saistbūm.

51. Kā pamatoti norāda Komisija, kā arī Ēhijas Republikas un Spānijas valdības, tas, ka PVN pārmaksa ir atkarīga no nodokļu saistību apmēra, ir PVN direktīvas 179. pants paredzētā obligātā ieskaita sekas. Šajā ziņā šaubu gadījumā par deklarētā nodokļu saistbūm nodokļu administrācijai saprātīgā laikposmā jāspēj pārbaudīt arī ieskaits un, ja tas ir nepieciešams, noteikt lielākas nodokļu saistības, kā rezultātā, iespējams, vairs neveidojas PVN pārmaksa.

52. Tātad, no vienas puses, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atskaitīšanas tiesības var tikt īstenotas *nekavājoties* (14). No otras puses, nodokļu administrācijai ir jādod iespēja pārbaudīt

nodokļa maksājuma iesniegums nodokļu deklarācijās. Tā tas ir paši ir gadījumā, ja nodokļa maksājums – kā tas ir paredzēts PVN direktīvas 179. pantā – pats atskaita summu no savam nodokļu saistībām un tādējādi pats aprēķina nodokļa apmēru, kas vēl ir jāsamaksā, vai attiecīgi pārmaksāt PVN apmēru. Šā pārbaude attiecas gan uz priekšnodokļa atskaitēšanas apmēru, gan uz nodokļu saistību apmēru, jo tiem abiem ir nozīme, nosakot pārmaksāt PVN apmēru.

53. Līdz ar to situācijā, kad nodokļu administrācija bija atmaksājusi tikai daļu pārmaksāt PVN un nodokļa maksājums cēla prasību atmaksāt atlikušo PVN pārmaksu, Tiesa lēma, ka termiņš PVN pārmaksas atmaksai var tikt pagarināts, lai veiktu nodokļu auditu, ja pagarinājums nepārsniedz laiku, kas ir vajadzīgs audita procedūras pabeigšanai (15). Tomēr tas attiecas tikai uz pārmaksāt PVN *apstrādāto* daļu.

54. Tiesai izskatīmajā lietā nav jālemj, kāds ir saprātīgs termiņš šādam *apstrādātās* daļas auditam un vai tas gandrīz 3 gadu gadījumā jau nav pārsniegts. *AGROBET* nepieprasa izmaksāt pārmaksāto PVN, par ko ir radušās šaubas un kas ir pakauts pārbaudei, bet gan pieprasa noteikt un atmaksāt to pārmaksāt PVN daļu, kas nav *apstrādāta* un nav tādējādi jāpārbauda. Atbilstoši iesniedzējtiesas izklāstītajiem lietās faktiskajiem apstākļiem šīet, ka, ar to emot vērē visas nodokļu administrācijai radušās šaubas – konkrēti par darījumiem ar rapšu sēklu eļļu –, vēl joprojām pastāv PVN pārmaksa. Tādējādi ar *AGROBET* katrā ziņā var runāt par neapstrādāto PVN pārmaksu.

55. Tomēr vēlos uzsvērt, ka šai PVN pārmaksas neapstrādētajai daļai nav jābūt identiskai ar *AGROBET* acīmredzami pieprasīto priekšnodokļa *atskaitēšanas* neapstrādāto daļu, bet gan PVN pārmaksas daļa ir atkarīga no tā, vai pastāv arī šaubas par *AGROBET* nodokļu saistību apmēru. Ja nodokļu administrācijai ir objektīvas norādes par lielākam nodokļu saistībām, tas, lai gan ir neapstrādāta priekšnodokļa atskaitēšana, samazinātu PVN pārmaksas neapstrādāto daļu. Teorētiski iespējams, ka pastāv nodokļu saistības un ir nodoklis, kas vēl jāsamaksā. Tomēr šāda pārbaude ir jāveic iesniedzējtiesai.

D. PVN pārmaksas neapstrādātās daļas savlaicīga izmaksa

56. Šis pārmaksātais PVN, kas nav *apstrādāts* un nav tādējādi jāpārbauda, ir savlaicīgi jāizmaksā. Tas izriet no neitralitātes principa (skat. 57. un nākamās punktu), no uzņēmuma, kas ir nodokļa maksājums, kā nodokļa iekasētāja valsts labā funkcijas (skat. 63. un 64. punktu) un no nodokļa maksājuma pamattiesībām (skat. 65. un 66. punktu). Ar efektīva krāpšanas apkarošana izskatīmajā lietā neattiecinā laika ziņā neierobežotu kavēšanas veikt pārmaksāt PVN neapstrādātās daļas atmaksu (skat. 67. un nākamās punktu).

1. Par neitralitātes principu

57. Neitralitātes princips ietver sevī divas pamatdomas. Pirmkārt, tas liedz pret saimnieciskās darbības veicējiem, kuri veic vienus darījumus, iekasējot PVN, piemērot atšķirīgu attieksmi (16). Otrkārt, neitralitātes princips ir ietverta doma, ka uzņēmums kā nodokļa iekasētājs valsts labā princips ir jāatbrīvo no PVN nastas (17), ja pašas uzņēmējdarbības mērķis (princips (18)) ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli (19).

58. Izskat?maj? liet? ir sastopamas abas izpausmes. Pirmk?rt, nodok?a maks?t?js, kurš p?rsvar? veic p?robežu (ar nodokli neapliekamas) pieg?des, ?ehijas Republik? piem?rojam? tiesisk? regul?juma un prakses d?? saskaras ar atš?ir?gu attieksmi sal?dzin?jum? ar nodok?a maks?t?ju, kurš t?dus pašus dar?jumus veic iekšzem?. Šaubu gad?jum? par atskait?šanas ties?b?m saist?b? ar atseviš?iem iekšzemes dar?jumiem pirms nodok?u audita pabeigšanas nerastos likvidit?tes probl?mas, jo atskait?šanu vai veikt ar liel?ku nodok?u saist?bu no citiem iekšzemes dar?jumiem ieskaitu.

59. Lai neveiktu š?du, iesp?jams, nepamatotu atskait?šanu, nodok?u administr?cijai b?tu j?veic attiec?ga nodok?a apr??in?šana, ko t?d? gad?jum? ar? savlaic?gi (iesp?jams, pagaidu neregul?juma k?rt?b?) var?tu p?rbaud?t ties?. Galarezult?t? šis str?ds attiektos tikai uz apstr?d?to da?u, savuk?rt tas neskartu neapstr?d?to priekšnodok?a atskait?šanu.

60. Tom?r, ja nodok?a maks?t?js tos pašus dar?jumus veic p?robežu tirdzniec?b?, saska?? ar ?ehijas Republikas ties?bu aktiem nodok?u administr?cijas šaubas par atseviš?iem dar?jumiem ir pietiekams iemesls, lai neizmaks?tu neapstr?d?to PVN p?rmaksu. Š?da atš?ir?ga attieksme pret uz??mumiem nav sader?ga ar neitralit?tes principu.

61. Turkl?t eksport?t?juz??mumam izmekl?šanas laik? ir j?maks? PVN no saviem l?dzek?iem, lai gan uz??mums ir j?atbr?vo no PVN nastas. Tikt?l ir iesaist?ts ar? otrais neitralit?tes principa aspekts.

62. No Savien?bas ties?bu viedok?a tieši š?da p?robežu tirdzniec?bas diskrimin?cija rada nopietnas bažas.

2. Uz??mums k? nodok?a iekas?t?js valsts lab?

63. Otrk?rt, ir skarta ar? uz??muma k? nodok?u iekas?t?ja valsts lab? un Valsts kases interes?s funkcija (20). Ja PVN m?r?is ir t?ds, ka to sedz galapat?r?t?js, un uz??m?jam – lai šis m?r?is tiktu sasniegts – ir tikai pien?kums iekas?t PVN no sava l?gumpartnera un p?rskait?t to nodok?u kreditoram, t?d? gad?jum? PVN p?rmaksas rašan?s PVN direkt?vas 183. panta izpratn? faktiski ir iz??mums.

64. T? tas ir t?d??, ka š?d? gad?jum? uz??m?js nevis vienk?rši iekas? PVN un p?c tam to p?rskaita valstij, bet gan viš? to vispirms finans? no saviem l?dzek?iem. Tom?r, ?emot v?r? neitralit?tes principu, l?dz minimumam ir j?samazina š?da nodok?a iepriekš?ja finans?šana, kam nav j?k??st par nastu uz??m?jam. T? tas nav gad?jum?, ja šaubas par atseviš?iem dar?jumiem ir pietiekams iemesls, lai neapšaub?mu dar?jumu iepriekš?jai finans?šanai liktu ilgt vair?ku gadu garum? vai attiec?gi nenoteiktu laiku.

3. Pamatties?b?s noteikt?s nodok?u kreditora saist?bas

65. Visbeidzot, pamatties?bas nosaka pien?kumu savlaic?gi izmaks?t PVN p?rmaksas neapstr?d?to da?u. Uz??mums, kaut ar? tas iekas? PVN valsts uzdevum?, turpina b?t pamatties?bu subjekts. PVN noteikšanas pas?kumi ir Savien?bas ties?bu aktu piem?rošana Hartas 51. panta izpratn?. L?dz ar to dal?bvalst?m, piem?rojot un interpret?jot PVN direkt?vu, ir j?iev?ro Savien?bas pamatties?bas.

66. Var palikt atkl?ts jaut?jums, vai, piekr?tot ECT (21), atskait?šanas ties?bas tiek uzskat?tas par ?pašumu (skat. Hartas 17. pantu) vai ar? PVN p?rmaksas provizoriska aiztur?šana dr?z?k skar profesion?lo darb?bu (Hartas 15. pants) un attiec?gi dar?jumdarb?bas br?v?bu (Hartas 16. pants). Katr? gad?jum?, ja uz??mums vair?ku gadu garum? ir spiests no saviem l?dzek?iem

finansēt materiālo ziņošanu, ir notikusi iekšējās uzdevumu pamattiesības. Šāda iekšējās gan var tikt pamatota. Tomēr tā tas ir vien gadījums, ja iekšējās ir samērīga.

4. Samērīgums efekta kā pēšanas apkarošanas ietvaros

67. Tomēr izskatāmā lietā tas tā nav. Dalībvalstīm gan ir leģitīmas intereses veikt atbilstošus pasākumus, lai aizsargātu to finanšu intereses. Turklāt krāpšanas nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamo saunprātīgo izmantošanas apkarošana ir PVN direktīvā atzīta un veicināta mērķis (22).

68. Tādu dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus, kā, piemēram, atskaitēšanas tiesību pamatprincipu (23). Tādēļ šos līdzekļus nevar izmantot tā, ka ar tiem sistemātiski tiktu apstrīdētas atskaitēšanas tiesības un līdz ar to arī PVN neitralitāte (24).

69. Vēlos norādīt, ka Tiesa jau ir uzsvērusi, ka vispārīgā nepieciešamība pārbaudīt nodokļa maksātāju – it īpaši jaunu nodokļa maksātāju – nevar būt par iemeslu tam, lai PVN pārmaksu atmaksātu vien pusgadu vēlāk, ja nodokļa maksātājam nebija dota iespēja novērst aizdomas par krāpšanu nodokļu jomā (25). Līdzīgi Tiesa ir lūmusi saistībā ar kavēšanas atmaksāt pieprasītās PVN pārmaksas daļu, atmaksas termiņu no viena mēneša pagarinot līdz vienam gadam (26).

70. Tā tam jābūt arī tad, ja ir vien prezumēts, ka nodokļa maksātājam būtu bijis jāzina, ka trešā persona – ar kuru viņš ir kļuvis darījumus – ir iesaistīta krāpšanā nodokļu jomā, bet šīs aizdomas skar tikai daļu no darījumiem un daļu no priekšnodokļa atskaitēšanas. Tā tas ir tādēļ, ka kopīgās pieprasītās PVN pārmaksas aizturēšana uz nenoteiktu laiku ir nesamērīga, ja šaubas ir tikai par daļu no deklarātajiem darījumiem un daļu no deklarētās priekšnodokļa atskaitēšanas un līdz ar to tiek veikts audits.

71. Īpaši skaidri tas kļūst, ja šaubas attiecas uz nodokļa maksātāja saimniecisko aktivitāšu nelielu daļu (piemēram, viens no tūkstoš darījumiem tika sniegts pakalpojumu saņēmējam, kurš bija nodokļu nemaksātājs), savukārt lielākā saimniecisko aktivitāšu daļa neapšaubami ir tikusi deklarēta pareizi.

72. Līdzīgs piemērots, bet mazāk ierobežojošs līdzeklis, lai novērstu nodokļu zaudējumus, ko rada trešās personas no Polijas iespējama dalība krāpšanā nodokļu jomā, ir nodokļa noteikšana, ņemot vērā šādu dalību un atbilstoši nosakot neapšaubāmos darījumus un neapstrīdēto priekšnodokļa atskaitēšanu. Vēl cits mazāk ierobežojošs un līdzīgi piemērots līdzeklis būtu nodokļa provizorisks noteikšana pret nodrošinājumu (piemēram, bankas garantiju), kas paredz segumu pārbaudāmajam un šaubas izraisošajam nodokļu zaudējuma riskam (kas varētu izrietēt no varbūtējām lielākām nodokļu saistībām), kā to *AGROBET* turklāt ir piedāvājis.

VI. Secinājumi

73. Līdz ar to ierosinu Tiesai uz *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) uzdotu jautājumu atbildēt šādi:

Ar Direktīvas 2006/112/EK 167. un 168. pantu, ņemot vērā neitralitātes principu, nav saderīgi uz nenoteiktu laiku novilcināt pieprasītās PVN pārmaksas neapstrīdētās daļas noteikšanu un izmaksu, kamēr pietiekami ir pārbaudāta pieprasītās PVN pārmaksas apstrīdētā daļa.

1 Oriģinālvārdi – vācu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

- 3 Spriedumi, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary* (C?189/18, EU:C:2019:861, 35. punkts), 2019. gada 3. oktobris, *Altic* (C?329/18, EU:C:2019:831, 30. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts). Š?d? noz?m? skat. ar? spriedumus, 2014. gada 13. febru?ris, *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 27. un 28. punkts), k? ar? 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 39. un 40. punkts).
- 4 PVN k? visp?r?js pat?ri?a nodoklis ir j?uzliek pat?r?t?ja finansi?laj?m iesp?j?m, kas izpaužas vi?a ?pašuma izlietošan?, lai rad?tu pat?r?jamu labumu (pieg?di vai pakalpojumu) – skat., piem?ram, spriedumus, 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ u.c.* (C?283/06 un C?312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts, “[...] t? apm?ra noteikšana proporcion?li nodok?a maks?t?ja sa?emtajai samaksai par prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem”), un 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C?384/95, EU:C:1997:627, 20 un 23. punkts).
- 5 Spriedums, 1997. gada 18. decembris (C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96, EU:C:1997:623, 56. punkts).
- 6 Spriedums, 2011. gada 28. j?lijs (C?274/10, EU:C:2011:530, 56. punkts).
- 7 Spriedums, 2012. gada 18. oktobris (C?525/11, EU:C:2012:652, 38. punkts).
- 8 Spriedumi, 2017. gada 16. marts, *Bimotor* (C?211/16, nav public?ts, EU:C:2017:221, 20. punkts), 2012. gada 18. oktobris, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, 23. punkts), 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 40. punkts), un 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, 28. punkts), abi, cit?jot spriedumu, 2010. gada 21. janv?ris, *Alstom Power Hydro* (C?472/08, EU:C:2010:32, 15. punkts).
- 9 Spriedumi, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 42. punkts), 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, 31. punkts), un 2008. gada 10. j?lijs, *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 14. punkts). L?dz?gi Tiesa ir l?musi jau spriedum?, 1997. gada 18. decembris, *Molenheide u.c.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96, EU:C:1997:623, 47. punkts).
- 10 Spriedumi, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 43. punkts), 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, 32. punkts), 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, 34. punkts), un 2010. gada 15. j?lijs, *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts) un taj? min?t? judikat?ra.
- 11 Spriedums, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 44. punkts). Šaj? noz?m? skat. jau spriedumus, 2004. gada 29. apr?lis, *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 30. punkts), un 2001. gada 8. novembris, Komisija/N?derlande (C?338/98, EU:C:2001:596, 71. punkts).
- 12 T? skaidri ir min?ts 2011. gada 28. j?lija spriedum? Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 45. punkts).
- 13 Spriedumi, 2017. gada 16. marts, *Bimotor* (C?211/16, nav public?ts, EU:C:2017:221, 33. punkts), 2012. gada 18. oktobris, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, 24. punkts), 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 45. punkts), 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, 33. un 64. punkts), un 2008. gada 10. j?lijs, *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 17. punkts).
- 14 Spriedumi, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 43. punkts),

2010. gada 30. septembris, *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, 34. punkts), un 2010. gada 15. j?lijs, *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts) un taj? min?t? judikat?ra.

15 Spriedumi, 2017. gada 6. j?lijs, *Glencore Agriculture Hungary* (C?254/16, EU:C:2017:522, 21. punkts), un 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, 53. punkts), l?dz?gi spriedums, 2008. gada 10. j?lijs, *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 27. punkts).

16 Spriedumi, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts), 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts), un 1998. gada 11. j?nijs, *Fischer* (C?283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

17 Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. apr?lis, *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

18 Iz??mums ir izskat?maj? liet? ar nodokli neapliekam?s p?rrobežu pieg?des, kas saska?? ar PVN direkt?vas 169. panta b) punktu dod ties?bas veikt priekšnodok?a atskait?šanu.

19 Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts), 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts), 2005. gada 21. apr?lis, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), un mani secin?jumi liet? *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

20 Tas nep?rprotami ir nor?d?ts spriedumos, 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

21 ECT spriedumi, 2011. gada 7. j?lijs – 39766/05, 32. un n?kamie punkti – *Serkov* pret Ukrainu, un 2009. gada 22. janv?ris – 3991/03, 57. punkts – *Bulves* pret Bulg?riju.

22 Spriedums, 2008. gada 10. j?lijs, *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 22. punkts), šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 54. punkts), 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts), un 1997. gada 18. decembris, *Molenheide u.c.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96, EU:C:1997:623, 47. punkts).

23 Spriedumi, 2008. gada 10. j?lijs, *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 23. punkts), 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 52 un 53. punkts), un 1997. gada 18. decembris, *Molenheide u.c.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96, EU:C:1997:623, 46. un 47. punkts).

Tieši par sam?r?gumu kr?pšanas apkarošan? PVN jom? 2008. gada 21. febru?ra spriedums *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 19. un 20. punkts).

24 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 49. punkts), 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 26. punkts), 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts), un 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa u.c.* (no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts).

25 Spriedums, 2008. gada 10. j?lijs, *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 24. punkts).

26 Spriedums, 2012. gada 18. oktobris, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, 33. un nākamie punkti).