

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2019. gada 14. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Trāspadsmiņa direktīva 86/560/EEK – Pievienotās vārtības nodokļa (PVN) atmaksāšanas kārtība – Līdzvārtības un efektivitātes principi – Eiropas Savienībā nereģistrēts uzņēmums – Iepriekšējais un galīgais līgums atteikt PVN atmaksāšanu – Kādains PVN identifikācijas numurs

Lietā C-562/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2017. gada 15. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 25. septembrī, tiesvedībā

Nestrade SA

pret

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico Administrativo Central,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimē [K. Jürimäe], tiesneši E. Juhāss [E. Juhász] un K. Vajda [C. Vajda] (referenti),

ģenerālvokāts: ģ. Bots [Y. Bot],

sekretāre: L. Karasko Marko [L. Carrasco Marco], administratore,

ģemot vārtī rakstveida procesu un 2018. gada 28. novembra tiesas sēdī,

ģemot vārtī apsvērumus, ko sniedza:

- *Nestrade SA* vārdā – E. Codes Feijoo, procurador, un A. Iglesias Querol, abogada,
- Spānijas valdības vārdā – S. Jiménez García, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un F. Clotuche-Duvieusart, pārstāves,

ģemot vārtī pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieģemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Trāspadsmiņas

direktīvas 86/560/EEK (1986. gada 17. novembris) par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakāutajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV 1986, L 326, 40. lpp.; turpmāk tekstā – “Trīspadsmitā direktīva”), normas.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp Šveicē dibināto komercsabiedrību *Nestrad SA*, no vienas puses, un *Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)* (Nodokļu administrācijas valsts aģentūra, Spānija) un *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centralizētais nodokļu pārsdzinības iestāde, Spānija), no otras puses, par daļēju atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) pirms šā atteikuma pieņemšanas galīgā lēmuma dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Trīspadsmitā direktīva

3 Saskaņā ar Trīspadsmitās direktīvas 2. pantu:

“1. Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakāutai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakāutas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977. L 145, 1. lpp.)], 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos, un 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā.

2. Dalībvalstis var padarīt 1. punktā minēto atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešajās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā.

3. Dalībvalstis var pieprasīt nodokļu pārstāvja norīkošanu.”

4. Trīspadsmitās direktīvas 3. panta 1. punktā ir noteikts:

“Atmaksāšana, kas minēta 2. panta 1. punktā, notiek pēc nodokļiem pakāutās personas iesnieguma. Dalībvalstis nosaka to iesniegšanas kārtību, ieskaitot laika ierobežojumus šai darbībai, iesniegumos aptveramo laika periodu, kompetento iestādi iesniegumu saņemšanai un summu minimumu, par kurām var iesniegt iesniegumu. Tās nosaka arī atmaksāšanas kārtību, to skaitļ laika ierobežojumus šai darbībai. Tās uzliek iesniedzējam pienākumus, kas nepieciešami, lai noteiktu, vai iesniegums ir pamatots, un lai novērstu krāpšanu, jo īpaši pienākumu sagādāt pierādījumus, ka persona ir iesaistīta saimnieciskā darbībā saskaņā ar Direktīvas [77/388] 4. panta 1. punktu. Iesniedzējam ar rakstisku paziņojumu jāapliecina, ka minētajā laika periodā šī persona nav veikusi nekādus darījumus, kas neatbilst šīs direktīvas 1. panta 1. punkta nosacījumiem.”

Direktīva 2006/112/EK

5. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 170. pantā paredzēts:

“Nodokļa maksājumiem, kuri [Trīsdesmitās direktīvas] 1. pantā, [Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvas 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksājumiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.)], 2. pantā 1. punkta un 3. pantā un šīs direktīvas 171. pantā nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

- a) darījumiem, kas minēti 169. pantā;
- b) darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194. līdz 197. pantu vai 199. pantu nodokli maksāj vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”

6 Šīs direktīvas 171. pantā ir noteikts:

“1. Nodokļa maksājumiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvas [2008/9] paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

2. Nodokļa maksājumiem, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienas teritorijā, PVN atmaksāšanu veic saskaņā ar [Trīsdesmitajā direktīvā] paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

Nodokļa maksātājus, kas minēti [Trīsdesmitās direktīvas] 1. pantā un kas dalībvalstī, kurā tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, ir veikuši vienīgi preču piegādes vai snieguši pakalpojumus personai, kas saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu ir noteikta par personu, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, minētās direktīvas piemērošanas nolūkā uzskata par nodokļa maksājumiem, kuri neveic uzņēmējdarbību Kopienā.

3. [Trīsdesmito direktīvu] nepiemēro:

- a) atmaksāšanai, ja PVN summa saskaņā ar atmaksas dalībvalsts noteikumiem PVN rēķinā ir iekāpta nepareizi;
- b) PVN rēķinā iekāptajam PVN summam par tūdu preču piegādi, kas saskaņā ar 138. pantu vai 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir atbrīvotas vai var tikt atbrīvotas no nodokļa.”

Spēnijas tiesības

7 1992. gada 28. decembra *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Likums 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli) 119. *bis* pantā “pašas atmaksas regulējums attiecībā uz uzņēmumiem un pašnodarbinātām personām, kas nav [PVN] piemērošanas teritorijas, nedz arī Kopienas, Kanāriju salu, Seštas vai Meliljas rezidenti”, redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu norises laikā, ir paredzēts:

“Uzņēmumi vai pašnodarbinātās personas, kuras nav [PVN] piemērošanas teritorijas, nedz arī Kopienas, Kanāriju salu, Seštas vai Meliljas rezidenti, var lūgt atmaksāt [PVN] summas, ko tie samaksājuši saistībā ar preču vai pakalpojumu pirkšanu vai importēšanu minētajā teritorijā, ja izpildīti šis likuma 119. pantā minētie nosacījumi un ievēroti tajā paredzētie ierobežojumi, izņemot pašos turpmāk uzskaitētos nosacījumus un saskaņā ar reglamentētajos noteikumos izklāstīto procesuālo kārtību:

[..]”

8 1992. gada 29. decembra *Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Kara? a dekr? ts 1624/1992, ar ko apstiprina Noteikums par pievienot? s v? rt? bas nodokli) 31. pant? “?pašs atmaksas regul?jums attiec? b? uz uz?? m?jiem un pašnodarbin? t? m person? m, kas nav [PVN] piem? rošanas teritorijas, nedz ar? Kopienas, Kan? riju salu, Se? tas vai Meliljas rezidenti”, redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu norises laik?, ir paredz? ts:

“[..]

7. [..]

Ja past? v šaubas par to datu ticam? bu un pareiz? bu, kas ietverti pieteikum? par nodok? a atmaksu vai taj? min? to r?? inu vai importa dokumentu elektronisk? kopij?, kompetent? iest? de, kas ir atbild? ga par attiec? g? pieteikuma izskat? šanu, nepieciešam? bas gad? jum? var piepras? t pieteic? jam iesniegt attiec? go dokumentu ori? in? lus, uzs? kot proced? ru, kuras m? r? is ir papildu vai v? l? kas inform? cijas ieg? šana saska?? ar Likuma 37/1992 119. panta 7. punktu. Min? to dokumentu ori? in? liem ir j? b? t pieejamiem nodok? u administr? cijai vis? period?, l? dz iest? jas attiec? g? nodok? a [iekas? šanas] noilguma termi? š.

Uz piepras? jumiem par papildu vai v? l? kas inform? cijas sniegšanu to adres? tam ir j? sniedz atbilde viena m? neša laik? no to sa? emšanas dienas.

8. L? mumu par pieteikumu par nodok? a atmaksu pie? em un adres? tam pazi? o ? etru m? nešu laik? p? c datuma, kad kompetentaj? iest? d? tika sa? emts attiec? gais pieteikums t? izskat? šanai.

Tom? r gad? jum?, ja ir nepieciešams piepras? t papildu vai v? l? ku inform? ciju, attiec? gais l? mums ir j? pie? em un j? pazi? o pieteic? jam divu m? nešu laik? no piepras? t? s inform? cijas sa? emšanas [dienas] vai gad? jum?, ja adres? ts nav sniedzis atbildi uz šo piepras? jumu, beidzoties viena m? neša termi? am kopš piepras? juma dienas. Š? dos gad? jumos atmaksas proced? ras ilgums ir vismaz seši m? neši no dienas, kad kompetentaj? iest? d? tika sa? emts attiec? gais pieteikums t? izskat? šanai.

Katr? zi??, ja ir nepieciešams piepras? t papildu vai v? l? ku inform? ciju, maksim? lais pieteikuma par nodok? a atmaksu izskat? šanas termi? š ir asto? i m? neši, attiec? go termi? u skaitot no dienas, kad tas tika sa? emts iest? d?, un pieteikums tiek uzskat? ts par noraid? tu, ja p? c šaj? pant? nor? d? to termi? u beig? m iesniedz? js nav sa?? mis tiešu pazi? ojumu par pie? emto l? mumu.

[..]

10. Ja iesniegtaj? pieteikum? ietvertais l? gums par atmaksu tiek noraid? ts piln? b? vai da??, iesniedz? jam ir ties? bas p? rs? dz? t attiec? go l? mumu saska?? ar [2003. gada 17. decembra *Ley 58/2003 General Tributaria* (Likums 58/2003 par Visp? r? jo nodok? u likumu; turpm? k tekst? – “Visp? r? jais nodok? u likums”)] V sada?? ietvertaj? m norm? m.

[..]”

9 Kara? a dekr? ta 1624/1992 31. bis pant? ir noteikts:

“[..]

3. R?? inu ori? in? liem un citiem dokumentiem, kas apliecina ties? bas uz atmaksu, ir j? b? t

pieejamiem nodok?u administr?cijai vis? period?, l?dz iest?jas attiec?g? nodok?a [iekas?šanas] noilguma termi?š.

[..]

5. Šaj? panta apl?koto pieteikumu par nodok?a atmaksu izskat?šana un l?mumu pie?emšana notiek saska?? ar šo noteikumu 31. panta 6.–11. punktu.”

10 Saska?? ar Visp?r?j? nodok?u likuma 139. pantu “Ierobežot?s p?rbaudes proced?ras pabeigšana”:

“1. Ierobežot?s p?rbaudes proced?ra beidzas vien? no turpm?k min?tajiem veidiem:

- a) ar nodok?u administr?cijas tiešu l?mumu, kur? ietverti n?kamaj? punkt? izkl?st?tie elementi;
- b) ar procesu?l? termi?a beig?m, tikl?dz beidzies š? likuma 104. pant? nor?d?tais termi?š, ja nav pazi?ojuma par tiešu l?mumu; tas neierobežo nodok?u administr?cijas ties?bas no jauna uzs?kt šo proced?ru, kam?r nav iest?jies noilgums.

[..]

2. Administrat?vaj? l?mum?, ar kuru tiek pabeigta ierobežot?s p?rbaudes proced?ra, ir iek?aujama vismaz š?da inform?cija:

- a) nodok?a saist?bas vai to sast?vda?as un laikposms, uz kuru attiecas p?rbaude;
- b) veikto darb?bu konkr?ts uzskait?jums;
- c) izkl?sts par konkr?tas lietas faktiskajiem apst?k?iem un juridisko pamatojumu, kas pamato attiec?g? l?muma pie?emšanu;
- d) provizorisks apr??ins [..].”

11 Visp?r?j? nodok?u likuma 219. pant? “L?mumu, ar kuriem uzlikti attiec?gie nodok?i un uzliktas sankcijas, atsaušana” ir noteikts:

“1. Nodok?u administr?cija savus l?mumus var atsaukt par labu ieinteres?taj?m person?m, ja, t?s ieskat?, ar tiem ir ac?mredzami p?rk?pts likums, ja v?l?k ir iest?jušies apst?k?i, kas ietekm? konkr?to tiesisko situ?ciju un ac?mredzami nor?da uz to, ka attiec?gais administrat?vais akts ir atce?ams, vai ar? ja attiec?g?s proced?ras gait? nav iev?rotas ieinteres?to personu ties?bas uz aizst?v?bu.

Ar aktu atsaušanu nek?d? gad?jum? nevar noteikt atk?pes vai iz??mumus, kuri nav paredz?ti ties?bu norm?s nodok?u jom?, nedz ar? t? var b?t pretrun? vienl?dz?bas principam, sabiedr?bas interes?m vai tiesiskajai k?rt?bai.

2. Atsaušana ir iesp?jama tikai l?dz br?dim, kam?r nav iest?jies noilguma termi?š.

[..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

12 *Nestrade*, kuras juridisk? adrese un nodok?u rezidence ir Šveic?, veic Sp?nij? ar PVN apliekamus dar?jumus.

- 13 2010. gada 21. septembrī *Nestrade*, rīkojoties atbilstoši tādā PVN priekšnodokļa atmaksas procedūrai, kuru atbilstoši Spānijas PVN piemērošanas noteikumiem samaksājis Eiropas Savienības neregistrēts uzņēmums, lūdza *AEAT* atmaksāt summas, kas tika samaksātas par tās piegādājuma *Hero España SA* (turpmāk tekstā – “*Hero*”), piegādātām precēm par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni. Tāpat *Nestrade* lūdza atmaksāt visas citas PVN priekšnodokļa summas par 2008.–2010. nodokļa gadu saistībā ar *Hero* veikto preču piegādi.
- 14 Attiecībā uz visiem šiem nodokļu gadiem *AEAT* pieprasīja *Nestrade* iesniegt attiecīgos rīžinātājus (turpmāk tekstā – “pareizie rīžinātāji”) par *Hero* veikto preču piegādi, jo sākotnēji iesniegtajos rīžinos bija norādīts *Nestrade* Nīderlandes PVN nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs, lai gan pareizi būtu bijis jānorāda Šveices PVN nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs.
- 15 Tādējādi 2010. gada 23. novembrī *AEAT* pieprasīja *Nestrade*, lai desmit darba dienu laikā, sākot no attiecīgā pieprasījuma paziņošanas, proti, no 2010. gada 13. decembra, tū iesniegtu pareizos rīžinātājus par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni. *Nestrade* uz to nav sniegusi atbildi noteiktajā termiņā.
- 16 2011. gada 10. janvārī *Hero* izsniedza labotos rīžinātājus attiecībā uz 2009. gada trešo un ceturto ceturksni.
- 17 2011. gada 5. aprīlī *AEAT* pieņēma lēmumu, ar kuru atteikusies atmaksāt 114 662,59 EUR, kas tika pieprasīti par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni, jo nebija varējusi izvērtēt pieteikuma pamatotību.
- 18 Šis lēmums, kuru *Nestrade* nav apstrīdējusi, kļuva galīgš 2011. gada 14. maijā.
- 19 2011. gada 5. augustā *Nestrade* no jauna pieprasīja *AEAT* PVN priekšnodokļa atmaksu par laika posmu no 2008. gada līdz 2010. gadam un turklāt lūdza atmaksāt samaksātā PVN priekšnodokļa summas par periodu no 2011. gada janvāra līdz martam. Šajā ziņā *Nestrade* uzrādīja labotos rīžinātājus un anulēja *Hero* sākotnēji izsniegtos rīžinātājus par katru no šiem gadiem, tostarp par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni.
- 20 Ar 2011. gada 12. decembra lēmumu *AEAT* nolēma, pirmkārt, atmaksāt samaksātā PVN priekšnodokļa summas par 2008. un 2010. gadu, kā arī 2009. gada pirmo un otro ceturksni, kopā 542 094,25 EUR apmērā. *AEAT* uzskatīja, ka *Nestrade* bija atbildējusi uz tās pieprasījumiem un iesniegusi pieprasītos labotos rīžinātājus. *AEAT* piekrita veikt šo atmaksu pēc tam, kad bija pārbaudījusi visu šajā ziņā izvirzīto priekšnosacījumu iestāšanos. Otrkārt, *AEAT* nolēma atteikties no PVN priekšnodokļa summu atmaksu, kas atbilst *Hero* izsniegtajiem diviem rīžinātājiem saistībā ar 2009. gada trešo un ceturto ceturksni. Šis atteikums tika pamatots ar to, ka šā pārdējā minētā atmaksa tika atteikta ar 2011. gada 5. aprīlī lēmumu, kas ir kļuvis galīgš 2011. gada 14. maijā.
- 21 2012. gada 8. martā *AEAT* apstiprināja šo 2011. gada 12. decembra lēmumu.
- 22 *Nestrade* iesniedza administratīvo sūdzību par *AEAT* 2011. gada 12. decembra un 2012. gada 8. marta lēmumiem. Šī sūdzība tika noraidīta ar *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centralizētā nodokļu pārsūdzības iestāde) 2015. gada 22. janvāra lēmumu. Galvenais noraidīšanas pamats bija administratīvā *res judicata* esamība.
- 23 *Nestrade* iesniedza iesniedzātītes pieteikumu, kas vērsti pret *AEAT* 2011. gada 12. decembra un 2012. gada 8. marta lēmumu, kā arī pret *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centralizētā nodokļu pārsūdzības iestāde) 2015. gada 22. janvāra lēmumu.
- 24 Iesniedzātītes uzskata, ka pastāv zināma disonance starp, no vienas puses,

nepieciešamību ievrot tiesiskās drošības principu attiecībā uz galveno administratīvo aktu, tādēļ k? 2011. gada 5. aprīlī?a lēmums, un, no otras puses, nepieciešamību vienveidīgi piemērot Savienības tiesības, kā arī tostarp Direktīvas 2006/112 noteikumus, kas skar tiesības uz PVN atskaitēšanu.

25 Šajā kontekstā iesniedzītāja atgādina, ka Tiesa 2013. gada 8. maija spriedumā *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297) nosprieda, ka PVN priekšnodokļa atmaksa var tikt atteikta, ja labotie rīcībā ir iesniegti nodokļu administrācijai pēc tam, kad tā ir pieņēmusi lēmumu noraidīt tiesības uz PVN atmaksu. Tomēr tā vēl las noskaidrot, vai nebūtu jāatteicas piemērot šo judikatūru tādā situācijā kā pamatlietā, kurā nav konstatējama *Nestrade* nolaidīgā attieksme vai nevērīgā sadarbības ar *AEAT* un kurā ir apdraudētas *Nestrade* tiesības uz aizstāvību.

26 Šajos apstākļos *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai varētu tikt precizēta [no 2013. gada 8. maija sprieduma *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297) izrietošā] judikatūra tādā nozīmē, ka tā pieļauj PVN summu atmaksu, ko lēdz uzņēmums, kurš nav reģistrēts Savienībā, lai gan valsts nodokļu administrācija jau pieņēmusi lēmumu par šīs atmaksas atteikšanu tādēļ, ka uzņēmums nav sniedzis atbildi uz informācijas pieprasījumu attiecībā uz nodokļa maksājuma reģistrācijas numura norādēšanu, ņemot vērā, ka konkrētajā laikā iestādes rīcībā bija minētā informācija, ko pieteicējs bija iesniedzis, atbildot uz citiem pieprasījumiem?

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

2) Vai varētu uzskatīt, ka [no 2016. gada 15. septembra sprieduma *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691) izrietošā] judikatūras piemērošanas atpakaļejošs spēks prasa, lai administratīvais akts, ar kuru atteikts atmaksāt attiecīgās PVN summas, tiku atcelts, ņemot vērā, ka ar minēto aktu vienīgi tiek apstiprināts iepriekšējais administratīvais lēmums par nodokļa atmaksas atteikšanu, kurš ir kļuvis galīgs un kuru *AEAT* ir pieņēmusi, izmantojot procedūru, kas atšķiras no tiesību aktos šodien gadījumiem paredzētās procedūras, turklāt ierobežojot atmaksas pieteicēja tiesības tādējādi, ka tas nevar izmantot savas tiesības uz aizstāvību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Iesūcumā ir jānorāda, pirmkārt, ka iesniedzītāja savā nolūmā atsaucas uz Direktīvas 2006/112 normām, kas attiecas uz tiesībām uz PVN atskaitēšanu, un uz Tiesas judikatūru par šīm normām.

28 Tomēr apstāklis, ka valsts tiesa savu lēmumu sniegt prejudiciālu nolūmumu ir formulējusi, formāli atsaucoties uz noteiktām Savienības tiesību normām, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot izskatāmo lietu, neatkarīgi no tā, vai minētā tiesa savu jautājumu formulējumu uz tiem ir vai nav atsaukusies. Tālab Tiesas ziņā ir no visa valsts tiesas iesniegtās informācijas kopuma, it īpaši no lēmuma līgto prejudiciālu nolūmumu pamatojuma, izdibināt, kuriem Savienības tiesību elementiem, ņemot vērā strīda priekšmetu, ir nepieciešama interpretācija (spriedums, 2016. gada 29. septembris, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Kā norādījušas Spānijas valdība un Eiropas Komisija, pamatlieta attiecas uz pieteikumu par PVN priekšnodokļa atmaksēšanu, ko iesniedz uzņēmums, kurš ir reģistrēts trešajā valstī, proti, Šveicē. Kārtību, kādā notiek PVN atmaksēšana nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Savienības teritorijā, reglamentē Trīspadsmitā direktīva, kā tas izriet no tās 2. panta 1. punkta. Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka Trīspadsmitās direktīvas normas, it īpaši minētais 2. panta 1.

punkts, ir j?uzskata par *lex specialis* attiec?b? pret Direkt?vas 2006/112 170. un 171. pantu (spriedums, 2010. gada 15. j?lijs, Komisija/Apvienot? Karaliste, C?582/08, EU:C:2010:429, 35. punkts).

30 L?dz ar to uzdotie jaut?jumi ir j?analiz? Tr?spadsmi?s direkt?vas normu gaism?.

31 Otrk?rt, ir j?uzsver, ka pamatlieta neskar jaut?jumu par r??ina labojumu iedarb?bu laik?, t.i., jaut?jumu, par kuru Tiesa jau ir spriedusi – saist?b? ar ties?b?m uz PVN atskait?šanu – 2016. gada 15. septembra spriedum? *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691). Savuk?rt š? lieta ir par dal?bvalstu ties?b?m ierobežot laik? iesp?ju labot k??dinos r??inus ties?bu uz PVN atmaks?šanu ?stenošanas nol?kos. Iesniedz?jtiesa paskaidro, ka Sp?nijas ties?b?s š?diem labojumiem vairs nav iedarb?bas p?c tam, kad nodok?u administr?cijas l?mums, ar kuru atmaksa atteikta, ir k?uvis gal?gs.

32 ?emot v?r? iepriekš min?to, ir j?uzskata, ka ar saviem jaut?jumiem, kas ir j?skata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Tr?spadsmi?s direkt?vas normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?s ne?auj dal?bvalstij ierobežot laik? iesp?ju labot k??dinos r??inus, piem?ram, labot s?kotn?ji r??inos ierakst?to PVN maks?t?ja identifik?cijas numuru, ?stenojot ties?bas uz PVN atmaks?šanu.

33 Tiesa ir nospriedusi, ka Sest? direkt?va 77/388 ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu var atteikt nodok?u maks?t?jiem pakalpojumu sa??m?jiem, kuru r?c?b? ir nepiln?gi r??ini, pat ja tos v?l?k papildina, iesniedzot inform?ciju, ar ko pier?da r??in? iek?auto dar?jumu patiesumu, raksturu un apm?ru, p?c š?da noraidoš? l?muma pie?emšanas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports u.c.*, C?271/12, EU:C:2013:297, 36. punkts). Ta?u j?nor?da, ka Sest? direkt?va 77/388 ar? neliedz dal?bvalst?m pie?emt nepiln?gu r??inu labojumus p?c tam, kad nodok?u administr?cija jau bija pie??musi l?mumu atteikt ties?bas uz PVN atskait?šanu vai ties?bas uz PVN atmaks?šanu.

34 Š?ds konstat?jums ir piem?rojams ar? attiec?b? uz Tr?spadsmi?to direkt?vu. Proti, no t?s 3. panta 1. punkta izriet, ka dal?bvalstis nosaka pieteikuma par PVN atmaks?šanu iesniegšanas k?rt?bu, tostarp termi?us, un pien?kumus, kas nepieciešami, lai izv?rt?tu pieteikuma pamatot?bu.

35 T? k? Tr?spadsmi? direkt?va šo jaut?jumu nereglament?, t?du pas?kumu ieviešana, ar kuriem tiek noteikts termi?š, kura nokav?šanas rezult?t? tiek rad?tas nelabv?l?gas sekas nepietiekami r?p?gam nodok?u maks?t?jam, kas nav veicis labojumus k??dinos vai nepiln?gos r??inos nol?k? ?steno? savas ties?bas uz PVN atmaks?šanu, ir j?regul? valsts ties?b?s ar nosac?jumu, ka, pirmk?rt, š? proced?ra ir vien?di piem?rojama gan analo?isk?m ties?b?m nodok?u jom?, kas ir balst?tas uz valsts iekš?j?m ties?b?m, gan uz Savien?bas ties?b?m balst?taj?m (l?dzv?rt?bas princips), un ka, otrk?rt, tas nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu min?to ties?bu ?stenošanu (efektivit?tes princips) (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 46. punkts, k? ar? 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, lai gan valsts tiesas zi?? ir izv?rt?t valsts pas?kumu sader?bu ar Savien?bas ties?b?m, Tiesa tom?r var tai sniegt visas nor?des, kas ir der?gas t?s izskat?šan? esoš?s lietas atrisin?šanai (spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 36. punkts).

37 Pirmk?rt, run?jot par l?dzv?rt?bas principu, ir j?atg?dina, ka saska?? ar šo principu person?m, kas atsaucas uz Savien?bas ties?bu sist?m? pieš?irt?m ties?b?m, nedr?kst tikt rad?ta maz?k labv?l?ga situ?cija sal?dzin?jum? ar person?m, kas atsaucas uz ties?b?m, kur?m ir piln?gi

iekšzemes izcelsme (spriedums, 2018. gada 7. marts, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 39. punkts).

38 Iesniedzējtiesai ir šaubas, vai *AEAT* ir pārkāpusi šo līdzvērības principu, ciktāl pārdājā minētā nebija atcēlusi savu 2011. gada 5. aprīļa lēmumu, pamatojoties uz Vispārējā nodokļu likuma 219. pantu. Šajā ziņā ir jānorāda, ka nekas Tiesai iesniegtajos lietās materiālos neapstiprina konstatēto, ka šis pants ir piemērojams atširgigi atkarībā no tā, vai attiecīgās tiesības ir piešķirtas ar Savienības tiesību vai valsts tiesību.

39 Turklāt, pretī tam, ko *Nestrade* norādīja tiesas sēdē, līdzvērības principa pārkāpumu tāpat neveido apstākļi, ka *AEAT* esot pieņēmusi atširgigu attieksmi attiecībā uz pieteikumiem par PVN priekšnodokļa atmaksāšanu par 2008.–2010. gadu, kā arī par 2009. gada pirmo un otro ceturksni, no vienas puses, un pieteikumu par PVN priekšnodokļa atmaksāšanu par 2009. gada trešo un ceturto ceturksni, no otras puses. Proti, šāda atširgīga attieksme, pat gadījumā, ja tā būtu konstatējama, nekādā veidā nepierāda atširgigu attieksmi starp tiesību, kas piešķirtas Savienības tiesību sistēmā, un tām, kas piešķirtas valsts iekšējās tiesībās.

40 Otrkārt, saistībā ar efektivitātes principa piemērošanu no Tiesas judikatūras izriet, ka jāatgādina, vai valsts procesuālās tiesību norma nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtināta privātpersonām ar Savienības tiesību piešķirto tiesību īstenošanu, ir jāanalizē, vai šīs tiesību normas vietu visā procedūrā, ar šīs procedūras norisi un patnabas dažādās valsts instancēs. Šādā kontekstā vajadzības gadījumā ir jāņem vērā valsts tiesību sistēmas pamatā esošie principi, tādēļ kā tiesību uz aizstāvību aizsardzība, tiesiskās drošības princips un procesa pienācīga norise (spriedums, 2018. gada 7. marts, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tiesa jau ir nospriedusi, ka iespēja pieprasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretrunā tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz to tiesību un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29. punkts). Tiesa par saderīgu ar Savienības tiesību ir atzinusi saprātīgu termiņu noteikšanu prasības iesniegšanai, kuru neievērošanas gadījumā tiesiskās drošības interesēs iestājas noilgums, vienlaikus aizsargājot ieinteresēto personu un attiecīgo iestādi. Proti, šādi termiņi nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas, pat ja principā šāda termiņa izbeigšanās sekas ir tādas, ka celtā prasība tiek pilnībā vai daļēji noraidīta (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Konkrētajā gadījumā 2010. gada 23. novembrī *AEAT* bija pieprasījusi *Nestrade*, lai desmit darba dienu laikā, sākot no attiecīgā pieprasījuma paziņošanas, proti, no 2010. gada 13. decembra, tā iesniegtu pareizos rēķinus.

43 Ir jākonstatē, ka no iesniedzējtiesas lēmuma neizriet, ka *Nestrade* būtu brīdinājusi *AEAT* par to, ka šīs administrācijas pieprasījuma datumā *Nestrade* rēķinā nav bijuši pareizie rēķini. No šī lēmuma turklāt izriet, ka *Nestrade* nebija iesniegusi šos rēķinus *AEAT* gandrīz triju mēnešu laikā, kas pagājuši starp datumu, kad *Nestrade* tos bija dabūjusi, un datumu, kad tika pieņemts lēmums atteikt PVN atmaksāšanu. *Nestrade* arī nav pārsūdzējusi šo pārdājā minēto lēmumu, pirms tas ir kļuvis galīgs, lai gan, iesniedzējtiesas ieskatā, tā būtu varējusi pārsūdzēt šo lēmumu saprātīgā termiņā.

44 Šajos apstākļos ir jākonstatē, ka, neskarot pārbaužu, kas jāveic iesniedzējtiesai, *Nestrade* nav bijis praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti īstenot savas tiesības uz PVN atmaksāšanu.

45 Šādā kontekstā ir jāatgādina, ka, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešams ziņās, lai konstatētu, ka nodokļa maksātājam kā attiecīgā pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, tas nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru sekas varētu būt tiesību uz PVN atskaitēšanu atņemšana (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépít*, C-392/09, EU:C:2010:569, 40. punkts).

46 Tāds pats pamatojums attiecas arī uz tiesībām uz PVN atmaksēšanu. Tomēr attiecībā uz pamatlietu, šīet, kā to norāda arī Komisija, ka AEAT rīcībā nebija nepieciešamo datu, lai vērtētu tiesības uz PVN atmaksēšanu pamatlietā uz tās informācijas pamata, ko tai bija iesniegusi *Nestrade* saistībā ar citiem atmaksēšanas pieteikumiem, kuri skar to pašu piegādātāju, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

47 Ēmot vērtē iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Tršpadsmitās direktīvas normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tās ļauj dalībvalstij ierobežot laiku iespēju labot kļūdainos rīžinus, piemēram, labot sēkotnēji rīžinos ierakstīto PVN maksātāja identifikācijas numuru, ņstenojot tiesības uz PVN atmaksēšanu, ciktāl tiek ievēroti lēdzvērēbas un efektivitētes principi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesēšanas izdevumiem

48 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedēba ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemē par tiesēšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlēdzinēmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devētā palēta) nospriēž:

Padomes Tršpadsmitās direktīvas 86/560/EEK (1986. gada 17. novembris) par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozējuma nodokēiem – pievienotās vērtēbas nodokļa atmaksēšanas kārtēba nodokēiem pakēautajām personām, kas nav reēistrētas Kopienas teritorijā, normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tās ļauj dalībvalstij ierobežot laiku iespēju labot kļūdainos rīžinus, piemēram, labot sēkotnēji rīžinos ierakstīto pievienotās vērtēbas nodokļa (PVN) maksātāja identifikācijas numuru, ņstenojot tiesības uz PVN atmaksēšanu, ciktāl tiek ievēroti lēdzvērēbas un efektivitētes principi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedēbas valoda – spēņu.