

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2020. gada 14. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – Priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šana – PVN p?rpalikums – P?rpalikuma ietur?šana p?c nodok?u kontroles proced?ras uzs?kšanas – L?gums atmaks?t p?rpalikuma da?u, kas atbilst dar?jumiem, uz kuriem š? proced?ra neattiecas – Finanšu p?rvaldes atteikums

Liet? C?446/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa, ?ehijas Republika) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 31. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 9. j?lij?, tiesved?b?

Agrobet CZ s. r. o.

pret

Finan?ní ú?ad pro St?redo?eský kraj,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents), tiesneši P. Dž. Šv?rebs [*P. G. Xuereb*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs: M. Longars [*M. Longar*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2019. gada 11. septembra tiesas s?di,

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

- *Agrobet CZ s r. o.* v?rd? – *M. Jelínek* un *O. Moravec*, advok?ti,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – *M. Smolek*, *J. Vl?il* un *O. Serdula*, p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – *S. Jiménez García*, p?rst?vis,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Lozano Palacios* un *M. Salyková*, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2019. gada 19. decembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 179., 183. un 273. pantu, k? ar? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) neitralit?tes principu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp *Agrobet CZ s. r. o.* (turpm?k tekst? – “*Agrobet*”) un *Finan?ní ú?ad pro St?edo?eský kraj* (Centr?l?s Boh?mijas re?iona nodok?u iest?de, ?ehijas Republika) par to, ka p?d?j? min?t? p?c nodok?u kontroles proced?ras uzs?kšanas ir ietur?jusi PVN p?rpalikumu.

Atbilstošie ties?bu akti

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 1. panta 2. punkta otraj? da?? ir noteikts:

“Par katru dar?jumu PVN, ko apr??ina no pre?u vai pakalpojumu cenas p?c attiec?gaj?m prec?m vai pakalpojumiem piem?rojamās likmes, uzliek p?c tam, kad atskait?ts da??d?m izmaksu sast?vda??m tieši piem?rotais PVN.”

4 Š?s direkt?vas 167. pant? ir paredz?ts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

5 Min?t?s direkt?vas 168. panta a) punkts ir formul?ts š?di:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?? veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?? ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

6 Š?s pašas direkt?vas 179. panta pirmaj? da?? ir noteikts:

“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? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas.”

7 PVN direkt?vas 183. panta pirm? da?a ir formul?ta š?di:

“Ja k?dam taks?cijas periodam atskait?šanas summa p?rsniedz maks?jamo PVN, dal?bvalstis var saska?? ar pašu pie?emtiem noteikumiem vai nu p?rnest p?rpalikumu uz n?kamo periodu, vai ar? veikt atmaks?šanu.”

8 PVN direkt?vas 273. panta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vienu du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

?ehijas Republikas ties?bas

9 *Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienot?s v?rt?bas nodokli) redakcij?, kas piem?rojama pamatliet?, 105. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja, nosakot nodokli, atkl?jas atmaks?jamais nodok?a p?rpalikums, kas p?rsniedz 100 [?ehijas kronas (CZK) (aptuveni 3,94 EUR)], p?c iest?des iniciat?vas tas tiek atmaks?ts nodok?a maks?t?jam 30 dienu laik? no p?rpalikuma konstat?šanas dienas. Tas nav piem?rojams, ja atmaks?jamais nodok?a p?rpalikums ir konstat?ts, nosakot nodokli p?c uzr??ina.”

10 *Zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád* (Likums Nr. 280/2009 par Nodok?u procesa kodeksu) redakcij?, kas piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – “Nodok?u procesa kodekss”), 85. panta 1., 3. un 4. punkt? ir paredz?ts:

“1. Nodok?u kontroles priekšmets ir nodok?u saist?bas, nodok?a maks?t?ja deklar?cijas vai citi apst?k?i, kas ir noteicoši, konstat?jot un prec?zi nosakot ar nodok?u proced?ru saist?to nodokli.

[..]

3. Nodok?u administr?cija p?rbauda nodok?u kontroles priekšmetu noteikt? apm?r?. Nodok?u kontroles apjoms procesa laik? var tikt paplašin?ts vai samazin?ts saska?? ar t?s uzs?kšanai paredz?to proced?ru.

4. Nodok?u kontroli var veikt kop? ar vair?k?m nodok?u proced?r?m attiec?b? uz vienu un to pašu nodok?a maks?t?ju. Nodok?u administr?cija var uzs?kt nodok?u kontroli ar? attiec?b? uz citiem nodok?u procesiem, notiekošo nodok?u kontroli paplašinot attiec?b? uz citu nodok?u procesu.”

11 Nodok?u procesa kodeksa 89. panta 4. punkt? ir paredz?ts:

“Ja no iesniegt?s parast?s nodok?u deklar?cijas vai no papildu nodok?u deklar?cijas izriet, ka nodok?u maks?t?jam ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, nodok?u administr?cija šaubu gad?jum? aicina p?d?jo min?to kliegt šaubas 30 dienu laik? no š?das deklar?cijas iesniegšanas dienas, cik iesp?jams pirms parast?s nodok?u deklar?cijas vai papildu nodok?u deklar?cijas iesniegšanai noteikt? termi?a p?d?j?s dienas.”

12 Š? kodeksa 90. panta 2. un 3. punkts ir formul?ti š?di:

“2. Ja šaubas nav kliegtas un nodok?a summa nav pietiekami ticami pier?d?ta, nodok?u administr?cija pazi?o nodok?u maks?t?jam preciz?šanas un kori??šanas proced?ras rezult?tus. Nodok?a maks?t?js 15 dienu laik? no dienas, kad tas uzzina par preciz?šanas un kori??šanas proced?ras rezult?tiem, var iesniegt l?gumu turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu, pied?v?jot citus pier?d?šanas l?dzek?us.

3. Ja nodok?u administr?cijai ir pamats turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu, t?, ?emot v?r? šos iemeslus, uzs?k nodok?u kontroli. Ja nodok?u administr?cijai nav iemeslu turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu, t? pie?em l?mumu par nodok?a noteikšanu 15 dienu laik? no dienas, kad nodok?a maks?t?js ir iesniedzis l?gumu turpin?t pier?d?jumu sav?kšanu.”

13 Min?t? kodeksa 148. pant? ir noteikts:

“1. Nodokli nevar noteikt p?c tam, kad ir beidzies nodok?a noteikšanas termi?š, kas ir tr?s gadi. Termi?š nodok?a noteikšanai s?kas dien?, kad beidzies parast?s nodok?u deklar?cijas iesniegšanas termi?š, vai dien?, kad nodoklis ir k?uvis iekas?jams, ja vienlaikus nav pien?kuma iesniegt parasto nodok?u deklar?ciju.

[..]

3. Ja pirms nodok?a noteikšanas termi?a beig?m ir tikusi uzskata nodok?u kontrole, ir iesniegta parast? nodok?u deklar?cija vai ir ticis izteikts uzaicin?jums iesniegt parasto nodok?u deklar?ciju, termi?š nodok?a noteikšanai s?kas no jauna no dienas, kad š? darb?ba tika veikta.

4. Termi?š nodok?a noteikšanai beidzas dien?, kad:

[..]

f) no starptautisk?s sadarb?bas pieteikuma saist?b? ar nodok?u p?rvald?bu iesniegšanas dienas l?dz dienai, kad tiek sa?emta atbilde uz šo pieteikumu, vai l?dz dienai, kad tiek nos?t?ts pazi?ojums par starptautisk?s sadarb?bas izbeigšanu saist?b? ar nodok?a p?rvald?bu šaj? liet?.

5. Termi?š nodok?a noteikšanai beidzas ne v?l?k k? 10 gadus p?c tam, kad tas ir s?cies saska?? ar 1. punktu.

[..]”

14 Š? paša kodeksa 254.a pant? ir noteikts:

“1. Gad?jum?, ja preciz?šanas un kori??šanas proced?ra attiec?b? uz parasto nodok?u deklar?ciju vai papildu nodok?u deklar?ciju, no kuras izriet, ka nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz nodok?u atskait?jumu, ilgst vair?k nek? piecus m?nešus, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz procentiem no nodok?u atskait?juma, ko noteikusi nodok?u administr?cija.

2. Nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz procentiem no nodok?a atskait?juma, s?kot no n?kam?s dienas p?c piecu m?nešu termi?a beig?m, kurš s?kas no dienas, kad uzskata skaidrošanas un kori??šanas proced?ra, kas ilgst vair?k nek? piecus m?nešus, l?dz dienai, kad tiek atmaks?ts nodok?u atskait?jums vai tas tiek izmantots par?da samaksai, tom?r v?l?kais l?dz t? atmaksas termi?a beig?m.

3. Procenti no nodok?u atskait?juma atbilst ?ehijas valsts bankas noteiktajai ikgad?jai “repo” atsaucis likmei, kas palielin?ta par vienu procentu punktu un kas piem?rojama attiec?g? kalend?r? pusgada pirmaj? dien?.

[..]

6. Saska?? ar šo ties?bu normu atz?tie procenti tiek piem?roti atz?tai kompens?cijai par kait?jumu vai kompens?cijai, kas ir atz?ta par mor?lu kait?jumu, kurš nodok?a maks?t?jam nodar?ts ar nelikum?gu nodok?u administr?cijas l?mumu vai t?s administrat?vu procesu.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

15 2016. gada febru?r? *Agrobet* iesniedza divas PVN deklar?cijas par taks?cijas periodiem, kas atbilst 2015. gada decembrim un 2016. gada janv?rim, nor?dot PVN p?rpalikumu attiec?gi 2 958 167 CZK (apm?ram 116 462 EUR) un 1 559 241 CZK (apm?ram 61 386 EUR) apm?r?. T? k? bija nopietnas šaubas par *Agrobet* veikto dar?jumu ar rapšu e??u likum?bu šajos divos taks?cijas

periodos, Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde uzskata nodokļu kontroles procedūras, kas attiecas vienīgi uz šiem darījumiem. Konkrēti, tās kļūst saskaņā ar šīs nodokļu iestādes konstatējumiem Polijas izcelsmes rapšu eļļas nemodificēta tika tirgota Čehijas Republikā un pēc tam *Agrobet* to no jauna piegādāja Polijā, minētā nodokļu iestāde izteica šaubas par to, vai ir ievēroti nepieciešamie nosacījumi, lai *Agrobet* varētu saņemt atbrīvojumu no PVN par rapšu eļļas piegādi un varētu atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par pirkumiem, kas saistīti ar to. Iesniedzātāja precīzā, ka Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde jau bija uzskatījis šādas procedūras attiecībā uz taksācijas periodiem, kas atbilst 2015. gada oktobrim un novembrim.

16 *Agrobet*, kas iesniedza sūdzības par šo procedūru uzskāšanu, tostarp norādīja, ka, tās kļūst nodokļu administrācijas šaubas attiecībā tikai uz nelielu deklarētā PVN pārpalikuma daļu, visa šā pārpalikuma ieturšana vairākos secīgos taksācijas periodos tai esot nesamērīgs slogs, ņemot vērā mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā. Līdz ar to *Agrobet* pieprasīja atmaksāt minētā pārpalikuma neapstrādāto daļu, proti, to daļu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētās procedūras neattiecas.

17 Pēc tam, kad Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde noraidīja tās sūdzības, *Agrobet* 2016. gada maijā lūdza *Odvolací finanční ředitelství* (Finanšu apelācijas iestāde, Čehijas Republika) pārbaudīt veidu, kādā šīs sūdzības tika izskatītas, tostarp atkārtojot, ka tas, ka vairākus mēnešus pēc kārtošanas tiek aizturēta deklarētā PVN pārpalikums, uz kuras bāzē tas daļu neattiecas nodokļu administrācijas šaubas, neesot samērīgi. Finanšu apelāciju direkcija uzskatīja, ka šis lūgums nav pamatots, jo Nodokļu procesa kodekss nav paredzēts izdot paziņojumu par daļēju aplikšanu ar nodokli un PVN vienmēr attiecas uz visu taksācijas periodu, nevis tikai uz pakalpojumu daļu, kas aplikama ar nodokli.

18 Līdz ar to *Agrobet* lūdza *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika) nodokļu administrācijai attiecībā uz 2015. gada oktobra taksācijas periodu izdot noteikt PVN pārpalikumu apmēru, uz kuru attiecas attiecīgās nodokļu kontroles procedūras. Ar 2016. gada 4. oktobra spriedumu šā tiesa apmierināja *Agrobet* prasību, it īpaši atsaucoties uz PVN direktīvas 183. pantu un 1997. gada 18. decembra spriedumu *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/04, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Tās kļūst Finanšu apelāciju direkcija atteicās piemērot šo 2016. gada 4. oktobra spriedumu 2015. gada decembra un 2016. gada janvāra taksācijas periodiem, *Agrobet* no jauna vērsās *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā), lai saņemtu līdzvērīgumu nolūmumu par šiem periodiem.

20 Pa to laiku *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā) 2016. gada 4. oktobra spriedums tika atcelts ar iesniedzātājas 2017. gada 11. maija spriedumu, pamatojoties uz to, ka, tās kļūst Nodokļu procesa kodekss nav tieši paredzēta iespēja izdot paziņojumu par daļēju aplikšanu ar nodokli, nodokļu administrācija nevar piesavināties šādas pilnvaras juridiskā pamata neesamības dēļ. Turklāt iesniedzātāja precīzā, ka no 1997. gada 18. decembra sprieduma *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623) neizriet, ka valsts tiesības būtu jāatļauj daļēji konstatēt PVN pārpalikumu gadījumā, kad summa nav apstrādāta.

21 Atsaucoties uz minēto 2017. gada 11. maija spriedumu, *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā) ar 2017. gada 13. jūnija spriedumu noraidīja *Agrobet* prasības par 2015. gada decembra un 2016. gada janvāra taksācijas periodiem.

22 *Agrobet* par minēto 2017. gada 13. jūnija spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzātājas, norādot, ka valsts procesuālās tiesības nav saderīgas ar PVN direktīvu un Tiesas judikatūru, jo tajās nav atļauts piemērot paziņojumu par daļēju nodokļa uzlikšanu. *Agrobet*

uzskata, ka Savienības tiesības un it īpaši samērīguma princips PVN pārpalikuma atmaksāšanu pār nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas laikā atlikt tikai, ciktī tas ir nepieciešams, lai sasniegtu šīs procedūras mērķi. Tā kā nodokļu administrācija nav apšaubījusi daļu no PVN pārpalikuma un tā nav minētās procedūras priekšmets, nevarot secināt, ka šīs pārpalikuma neapstrādātās daļas aizturšana ir samērīga.

23 Iesniedzējtiesas Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde apgalvoja, ka, tā kā PVN pārpalikums attiecas uz visu taksācijas periodu, tas varēja rasties tikai kā nedalāms veselums. Tā uzskatīja, ka tā tad nepastāv PVN pārpalikuma neapstrādātā daļa, ko būtu iespējams noteikt daļēji un atmaksāt nodokļa maksātājam. Turklāt nodokļu iestāde uzskatīja, ka no 1997. gada 18. decembra sprieduma *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623) neizriet, ka dalībvalstu nodokļu administrācijām būtu jāveic šāda daļēja atmaksa.

24 Iesniedzējtiesa atzīst, ka valsts pasākumi, kas pieņemti saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā, var ierobežot tiesības uz PVN atskaitēšanu un tādējādi likt dalībvalstīm šīs direktīvas 183. pantā atzītās procesuālās autonomijas ietvaros ieturēt PVN pārpalikumu nodokļu kontroles ietvaros. Atsaucoties it īpaši uz 2011. gada 12. maija sprieduma *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298) 33. un 53. punktu, atgādinot, ka šāds ieturējums nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai veiktu šo kontroli, un ka visi nodokļu maksātāja ciestie ekonomiskie zaudējumi ir jākompensē, maksājot procentus, lai nodrošintu nodokļu neitralitātes principa ieviešanu, iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar 2016. gada 28. jūlija sprieduma *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614) 49. punktu pasākumi, kas paredzēti krāpšanas nodokļu jomā apkarošanai, nedrīkst tikt izmantoti tādā veidā, ka ar tiem sistemātiski tiek apšaubītas tiesības uz PVN atskaitēšanu un tā tad PVN neitralitātes princips.

25 Iesniedzējtiesa būtībā uzskata, ka ar valsts tiesību aktiem, kuros tāpat kā Čehijas Republikas tiesību aktos noteiktā laikposmā netiek atzīta deklarācija ar nodokli apliekams pakalpojums, kura pamatotība nerada šaubas, vai kuros pat netiek atzīti pierādītā pamatotību, sistemātiski tiek apšaubītas tiesības uz PVN atskaitēšanu. Tādējādi šīs tiesības uzskata – ja par noteiktu pakalpojumu likumā nav taksācijas periodā nav nekādu šaubu, nodokļu administrācijai nebūtu jāatļauj aizturēt ar šiem pakalpojumiem saistīto PVN pārpalikumu. Proti, ja ir izpildīti nosacījumi PVN pārpalikuma daļas, kas attiecas uz minētajiem pakalpojumiem, atmaksai, šīs pārpalikuma daļu nedrīkstot ilgāk aizturēt un tā esot jāatmaksā.

26 Šajos apstākļos *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

Par prejudiciālo jautājumu

27 Uz dodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 179., 183. un 273. pants, aplūkojot tos nodokļu neitralitātes principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā pirms tās nodokļu kontroles procedūras beigām, kura attiecas uz PVN deklarāciju, kurā ir norādītais pārpalikums par noteiktu taksācijas periodu, nodokļu administrācijai nav paredzēta iespēja atmaksāt šīs pārpalikuma daļu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem šīs procedūras tās uzsākšanas laikā neattiecas.

28 Vispirms jānorāda, ka šis jautājums rodas apstākļos, kad saskaņā ar iesniedzējtiesas

sniegtaj?m nor?d?m nodok?u administr?cija pazi?oja, ka t? attiec?go nodok?u kontroles proced?ru attiecina vien?gi uz noteiktiem dar?jumiem, uz kuriem attiecas sagatavot? PVN deklar?cija un kuros t?d?j?di, uzs?kot šo proced?ru, š?iet, ka PVN p?rpalikuma da?a, kas atbilst dar?jumiem, uz kuriem min?t? proced?ra neattiecas, var?tu tikt uzskat?ta par neapstr?d?tu, un attiec?g? gad?jum? t? var tikt atmaks?ta. Ta?u ?ehijas ties?b?s š?da iesp?ja nav paredz?ta.

29 Pirmk?rt, attiec?b? uz perspekt?vu PVN p?rpalikumu, kas radies noteikt? taks?cijas period?, ?emt v?r? t?, lai vajadz?bas gad?jum? var?tu identific?t š? p?rpalikuma neapstr?d?to da?u, ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 179. panta 1. punktu atskait?šanu visp?r?gi veic nodok?a maks?t?js, no kop?j?s nodok?a summas, kas maks?jama par taks?cijas periodu, at?emot PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? raduš?s un tiek ?stenotas atskait?šanas ties?bas. Š?s direkt?vas 183. panta 1. punkt? ir preciz?ts – ja atskait?jumu summa p?rsniedz PVN summu, kas maks?jama par attiec?go taks?cijas periodu, past?v p?rpalikums, kas var vai nu tikt p?rnests uz n?kamo periodu, vai ar? tikt atmaks?ts, un ?ehijas Republikas ties?b?s ir izdar?ta izv?le par labu atmaks?šanai.

30 No PVN direkt?vas 179. panta 1. punkta un 183. panta 1. punkta norm?m, t?s apl?kojot kopsakar?, izriet, ka PVN p?rpalikums izriet no aritm?tiskas darb?bas, ko nodok?a maks?t?js ir veicis attiec?b? uz visu taks?cijas periodu kopum?, l?dz ar to š?ds PVN p?rpalikums var par?d?ties PVN deklar?cij? tikai k? vienots rezult?ts.

31 Šis PVN p?rpalikumu apr??ina visp?r?jais raksturs tom?r nenoz?m?, ka tas ir j?uzskata par t?du, kas, k? to savos rakstveida un mutv?rdu apsv?rumos b?t?b? ir apgalvojušas ?ehijas Republikas un Sp?nijas vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija, veido nedal?mu veselumu, kuru neb?tu iesp?jams sadal?t attiec?gi apstr?d?taj? un neapstr?d?taj? da?? saist?b? ar konkr?tiem dar?jumiem, uz kuriem attiecas vai neattiecas t?da nodok?u kontroles proced?ra k? pamatliet? apl?kot?.

32 Pirmk?rt, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 34. punkt?, no PVN direkt?vas 179. panta formul?juma izriet, ka š? panta 1. punkt? ir vien?gi noteikts nodok?a maks?t?ja pien?kums visp?r?gi veikt PVN atskait?šanu. T?pat min?t?s direkt?vas 183. panta 1. punkta redakcijai pašai par sevi nav pretrun? PVN p?rpalikuma da??ja vai sadal?ta p?rnešana vai atmaks?šana.

33 Šo interpret?ciju apstiprina PVN direkt?vas 179. un 183. panta konteksts. K? Tiesa jau ir konstat?jusi, lai gan š?s direkt?vas 178.–183. pants attiecas vien?gi uz atskait?šanas ties?bu ?stenošanas nosac?jumiem, uz pašu šo ties?bu esam?bu, kas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, attiecas min?t?s direkt?vas 167.–172. pants, kas ir ietverts t?s X sada?as 1. noda?? “Atskait?šanas ties?bu rašan?s un apjoms” (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija, C?274/10, EU:C:2011:530, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra). No t? izriet, ka PVN direkt?v? skaidri ir noš?irtas PVN atskait?šanas ties?bu pras?bas p?c b?t?bas un šo ties?bu form?l?s pras?bas (spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts). T?d?j?di, lai gan nodok?a maks?t?jam ir j?iev?ro ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanas noteikumi un it ?paši j?iesniedz vienota PVN deklar?cija par visu taks?cijas periodu, tom?r, ja šaj? direkt?v? nav pret?ju ties?bu normu, tam nevar liegt da??ji atsaukties uz materi?laj?m ties?b?m un pras?b?m, kas tam attiec?b? uz katru dar?jumu izriet no min?t?s 1. noda?as.

34 Otrk?rt, no š?s direkt?vas 1. panta 2. punkta otr?s da?as un 168. panta a) punkta izriet, ka nodok?a maks?t?jam ir j?maks? PVN vai vi?? var piepras?t t? atskait?šanu attiec?b? uz katru t? veikto dar?jumu. K? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 36. punkt?, ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu t?d?j?di attiecas uz konkr?tu dar?jumu.

35 Turkl?t Tiesa ir preciz?jusi, ka, lai gan dal?bvalst?m ir zin?ma br?v?ba paredz?t PVN

direktīvas 183. pantā norādītos noteikumus, šie noteikumi nedrīkst apdraudēt nodokļu neitralitātes principu, pilnībā vai daļēji uzliekot nodokļa maksājumu šādu nodokļu nastu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāaizņem nodokļa maksājumu ar atbilstošiem nosacījumiem atgriezt visu parādu, kas izriet no šādas PVN pārpalikuma, tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzvērtīgā veidā, un katrā ziņā izvērtais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksājumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 10. jūlijs, *C-25/07, EU:C:2008:395*, 17. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr noteikumi, kas tādā situācijā kā pamatlietne autu nodokļa maksājumu izmantot noteiktu PVN pārpalikuma daļu, kuru tas uzskata par tādā, par kuru nav strīds, nozīmētu liegt šim nodokļa maksājumu atsaukties uz šādas neapstrīdētas daļas esamību un saņemt šādas daļas atmaksu, tādējādi liekot tam daļēji uzņemties nodokļu nastu, neievērojot nodokļu neitralitātes principu.

36 No tā izriet, ka PVN direktīvas 179. un 183. pants, tos aplūkojot nodokļu neitralitātes principa gaismā, nevar tikt interpretēti tādējādi, ka ar tiem principā tiek izslēgta iespēja kā taksācijas periodu identificēt neapstrīdētu PVN pārpalikuma daļu, kas norādīta PVN deklarācijā un kas varētu būt pamats šādam pārpalikuma daļējam pārvešanai vai atmaksai.

37 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu par to, kādos apstākļos var uzskatīt, ka faktiski nav strīda par PVN pārpalikuma daļu nodokļu kontroles procedūrā, kuru nodokļu administrācija saskaņā ar savas valsts tiesību aktiem attiecina vienīgi uz noteiktiem darījumiem taksācijas periodā, jānorāda, ka, tā kā PVN pārpalikums izriet no šāda sprieduma 30. un 31. punktā atgādītajām aritmētiskās darbības, par neapstrīdētu šādam pārpalikuma daļu runa var būt tikai tad, ja nav strīda par pašu maksājumu nodokļa summu un par saistību ar šiem darījumiem atskaitamo nodokli.

38 Lai gan, ūzskatot nodokļu kontroles procedūru vai tās laiku, nodokļu administrācija nevar izslēgt, ka šādas procedūras beigās maksājumu nodokļa un atskaitamo nodokļa, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētā procedūra neattiecas, summas var mainīties salīdzinājumā ar nodokļa maksājuma deklarātajām summām, nevar uzskatīt, ka par attiecīgo PVN pārpalikuma daļu nav strīda. Vēl ir nepieciešams, lai nodokļu administrācija, ūzskatot attiecīgo nodokļu kontroles procedūru vai tās gaitu, pārliedzinātos, ka apstākļi, kas palīdzēja minētās daļas aprēķināšanā, vairs nevar tikt apstrīdēti pirms šādas procedūras beigām.

39 No tā izriet – lai PVN pārpalikuma daļu varētu uzskatīt par tādā, par kuru nav strīda, nepietiek ne ar to, ka nodokļa maksājums vienpusēji apgalvo, ka pastāv neapstrīdēta šādam pārpalikuma daļa, ne ar to, ka šāda daļa, šādi, pastāv tikai tādējādi, ka, ūzskatot attiecīgo kontroles procedūru, nodokļu administrācija šāda procedūru attiecināja tikai uz noteiktiem nodokļa maksājuma darījumiem. Gluži pretēji, nodokļu administrācijai ir jāpārliedzina, pirmkārt, ka iespējamie pārskatījamie, par kuriem tai ir aizdomas, ja tie tiek pierādīti, nevar ietekmēt maksājumu PVN un atskaitamo PVN, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētā procedūra neattiecas, summas un līdz ar to PVN pārpalikuma summu, kas, šādi, nav apstrīdēta, un, otrkārt, ka tai nebūs jāpaplašina šādas pašas procedūras apjoms, lai tajā iekāutu visus sēkotnēji nekontrolētos darījumus vai to daļu. Šādiem elementiem ir skaidri, precīzi un nepārprotami jāizriet no visiem nodokļu kontroles procedūras dokumentiem un atbilstošajiem lietās apstākļiem.

40 Šajā saistībā jāatgādina, pirmkārt, ka PVN pārpalikuma atmaksāšanas termiņu principā var pagarināt, lai veiktu nodokļu kontroli, neuzskatot šādu pagarinātu termiņu par nesaprātīgu ar nosacījumu, ka pagarinājums nepārsniedz laiku, kas ir vajadzīgs kontroles procedūras veikšanai (spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298*, 53. punkts un tajā minētā judikatūra), un, otrkārt, ja šāda pārpalikuma atmaksāšana nodokļa maksājumu notiek, pārslēdzot saprātīgu termiņu, PVN sistēmas neitralitātes princips paredz, ka finansējamie zaudējumi, kas tādējādi ar attiecīgās naudas summas nepieejamību tiek radīti nodokļa maksājumu, tiek kompensēti, samaksājot nokavējuma procentus (spriedums, 2018. gada 28.

februāris, *Nidera*, C?387/16, EU:C:2018:121, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt, tā kā mērķis apkarot krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprātīgu izmantošanu ir atzīts un veicināts PVN direktīvā, it īpaši tās 273. pantā, un tā kā attiecīgās personas nevar krāpnieciski vai āunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, valsts iestādēm un tiesīm ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek konstatēts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai āunprātīgi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts, kā arī 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts). Tādējādi nodokļu kontroles procedūrā nodokļu iestādēm ar galveno mērķi pareizi noteikt nodokļa summu ne tikai ir jāklieš šaubas, kas tām var būt attiecībā uz atsevišķu nodokļu maksātāja veikto darījumu likumību, bet arī jāpārliedz, ka iespējamie pārkāpumi, kas tām ir jākonstatē, nav plašāki, nekā tām ir aizdomas.

42 Tāpat jānorāda, ka to norāda iesniedzējtiesa šā sprieduma 25. punktā izklāstītajā argumentācijā, ka pamatlietā aplūkots ehijas Republikas tiesiskais regulējums pat nedod iespēju nodokļa maksātājam sniegt pierādījumus par savu apgalvojumu par to, ka pastāv neapstrīdēta PVN pārpalikuma daļa, pamatotību, tādējādi tajā nav ievērotas prasības, kas izriet no vispārējā labas pārvaldības principa.

43 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina – ja dalībvalsts īsteno Savienības tiesības, nodokļu kontroles procedūrā ir piemērojamas no tiesībām uz labu pārvaldību izrietošās prasības, kas atspoguļo Savienības tiesību vispārējo principu, un it īpaši ikvienas personas tiesības uz objektīvu un saprātīgu termiņu veiktu jautājumu izskatīšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 8. maijs, *N.*, C?604/12, EU:C:2014:302, 49. un 50. punkts).

44 Otrkārt, jānorāda, ka saskaņā ar šo labas pārvaldības principu tādai administrācijai iestādei kā pamatlietā aplūkots nodokļu administrācija tās kontroles pienākumu ietvaros ir jāveic rūpīga un objektīva visu atbilstošo aspektu pārbaude, lai pārliedztos, ka tās rīcībā, pieņemot lēmumu, ir iespējami pilnīgākie un ticamākie pierādījumi, lai to izdarītu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, *Komisija/Scott*, C?290/07, EU:C:2010:480, 90. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt šīs rīcības pienākums, kas ir saistīts ar ikvienai personai pieširtajām tiesībām uz objektīvu, godīgu un pieņemamu termiņu veiktu jautājumu izskatīšanu administrācijās iestādēs, būtībā prasa, lai tās rīcībā un objektīvi pārbaudītu visus apstākļus, kam ir nozīme konkrētajā lietā, tostarp tos, kas attiecas uz apgalvojumiem, kurus izteicis tās nodokļa maksātājs kā *Agrobet* (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1991. gada 22. oktobris, *Nölle*, C?16/90, EU:C:1991:402, 30.–35. punkts).

45 Šā judikatūra ir piemērojama arī gadījumā, ja nodokļa maksātājs apgalvo, ka nodokļu iestādes aizdomas par darījumu, kas ir attiecīgās PVN deklarācijas sagatavošanas pamatā, daļas likumību nevar ietekmēt ne darījums, uz kuriem neattiecas attiecīgā nodokļu kontroles procedūra, ne arī šajā deklarācijā norādīto PVN pārpalikuma daļu un ka tādējādi pastāv neapstrīdēta šā pārpalikuma daļa. Nodokļa maksātāja leģitīmās intereses var likt censties panākt nodokļu administrācijas lēmumu, ar kuru tiek apstiprināts, ka minētā procedūra turpinās attiekties tikai uz noteiktiem darījumiem, vēl jo vairāk gadījumā, ja šie darījumi attiecas tikai uz nelielu nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības daļu.

46 Šādos apstākļos jāuzsver, ka valsts tiesiskais regulējums, kas dalībvalsts saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu veikto pasākumu ietvaros nedz atļauj nodokļa maksātājam iesniegt šādu pierādījumu, nedz arī nodokļu administrācijai šajā ziņā pieņemt lēmumu, būtu pretrunā labas pārvaldības principam un līdz ar to nebūtu saderīgs ar PVN direktīvu.

47 Turklāt ir jāprecizē, ka nodokļa maksātāja iespēja atsaukties uz neapstrīdētās PVN

pārpalikuma daļas esamību taksācijas periodā, lai saņemtu tās atmaksu pirms nodokļu kontroles procedēšanas beigām, automātiski nenozīmē, ka nodokļu administrācijai ir pienākums atmaksāt šo daļu priekšlaicīgi, tostarp tad, ja tā atzīst, ka par minēto daļu nav strīda. No PVN direktīvas 183. panta izriet, ka neatkarīgi no dalībvalstu pieņemtajiem noteikumiem dalībvalstīm pārpalikums ir jāatmaksā vai jāpārnes tikai tad, ja atskaitījumu summa pārsniedz par attiecīgo taksācijas periodu maksājamo PVN summu. Tādējādi saskaņā ar šo tiesību normu dalībvalstīm uzliktais atmaksāšanas vai pārnesšanas pienākums ir atkarīgs no tā, vai pastāv pārpalikums attiecībā uz visu attiecīgo taksācijas periodu.

48 Šādos apstākļos jāuzskata, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs nodokļu kontroles procedūrā atsaucas uz neapstrādātās PVN pārpalikuma daļas esamību, nodokļu administrācijai ir jāatmaksā vai jāpārnes tikai tā PVN pārpalikuma daļa, kuru tā var konstatēt skaidri, precīzi un viennozīmīgi, ņemot vērā šaubas, ko tā ir paudusi šajā procedūrā un ievērojot šīs lietas atbilstošos apstākļus, neatkarīgi no minētās procedēšanas iznākuma, ievērojot visu taksācijas periodu, par kuru ir iesniegta saskaņotā PVN deklarācija. Tādējādi šādam atmaksāšanas vai pārnesšanas pienākumam tādēļ, ka tas attiecas uz noteiktu taksācijas periodu, ir jāpastāv nevis tikai attiecībā uz maksājamo nodokļa un atskaitīamo nodokļa summu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem attiecas nodokļu kontroles procedūra neattiecas un attiecībā uz kuriem nodokļu administrācija ir atzinusi, ka nav strīda, bet gan attiecībā uz to PVN pārpalikuma daļu, kura paliks neatkarīgi no šīs procedēšanas iznākuma un kuru vienīgi galu galā var uzskatīt par tādā, par kuru nav strīda. Šajā ziņā ir jānorāda, ka šā neapstrādātā PVN pārpalikuma daļa attiecīgā gadījumā var būt mazāka par pārpalikuma daļu, kuru ir pieprasījis nodokļa maksātājs un kura attiecas uz minētajām summām, kuras nodokļu administrācija ir atzinusi par tādām, par kurām nav strīda.

49 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā *Agrobet*, iespējams, iesniegtos pierādījumus, nodokļu administrācija kādā pamatlietā aplūkots nodokļu kontroles procedēšanas stadijā skaidri, precīzi un nepārprotami ir konstatējusi vai tai būtu bijis jākonstatē, ka pastāv neapstrādātā PVN pārpalikuma daļa, un vai tā it paši ir noteikusi vai tai būtu bijis jānosaka, ka maksājamo nodokļa un atskaitīamo nodokļa, kas atbilst darījumiem, uz kuriem šā procedūra neattiecas, summas vairs nevar mainīties pirms tās beigām salīdzinājumā ar nodokļa maksātāja deklarētajām summām. Turklāt tai ir jāpārbauda, vai nodokļu administrācija, ņemot vērā šaubas, ko tā ir paudusi minētās procedēšanas laikā, un ņemot vērā visus tās dokumentus, kā arī atbilstošos lietas apstākļus, varēja vai tai bija jāspēj tādā pašā veidā noteikt, ka pārpalikums, kura apmērs var būt mazāks par to, kas atbilst darījumiem, uz kuriem kontrole neattiecas, turpināt pastāvēt neatkarīgi no šīs pašas procedēšanas iznākuma. Šādā kontrolē it paši būtu jāņem vērā iespējamo sankcijas, kas nodokļu maksātājam varētu tikt piemērotas gadījumā, ja pieprasītā PVN pārpalikuma daļa tiktu daļēji vai provizoriski atmaksāta veismīgās nodokļu kontroles iznākumā.

50 Ja nodokļu administrācija nevarētu izdarīt šos konstatējumus, tai nevar pārņemt, ka tā ir atteikusies sagatavot paziņojumu par daļēju aplikšanu ar nodokli pirms pamatlietā aplūkots nodokļu kontroles procedēšanas beigām.

51 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 179., 183. un 273. pants, skatīti nodokļu neitralitātes principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā nav paredzēta iespēja nodokļu administrācijai pirms nodokļu kontroles procedēšanas attiecībā uz PVN deklarāciju, kurā ir norādīts pārpalikums par noteiktu taksācijas periodu, pabeigšanas noteiktās šā pārpalikuma daļas atmaksu, kura atbilst darījumiem, uz kuriem šā procedūra neattiecas tās uzsākšanas laikā, ciktī skaidri, precīzi un viennozīmīgi nav iespējams noteikt, ka PVN pārpalikums, kura summa, iespējams, ir mazāka par to, kas atbilst uz darījumiem, uz kuriem neattiecas minētā procedūra,

turpin?s past?v?t neatkar?gi no š?s pašas proced?ras izn?kuma, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

52 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 179., 183. un 273. pants, skat?ti nodok?u neitralit?tes principa gaism?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? nav paredz?ta iesp?ja nodok?u administr?cijai pirms nodok?u kontroles proced?ras attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) deklar?ciju, kur? ir nor?d?ts p?rpalikums par noteiktu taks?cijas periodu, pabeigšanas noteikt t?s š? p?rpalikuma da?as atmaksu, kura atbilst dar?jumiem, uz kuriem š? proced?ra neattiecs t?s uzs?kšanas laik?, cikt?l skaidri, prec?zi un viennoz?m?gi nav iesp?jams noteikt, ka PVN p?rpalikums, kura summa, iesp?jams, ir maz?ka par to, kas attiecas uz dar?jumiem, uz kuriem neattiecas min?t? proced?ra, turpin?s past?v?t neatkar?gi no š?s pašas proced?ras izn?kuma, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ?ehu.