



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2019. gada 19. decembrī<sup>1</sup>

**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 nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 179. un 183. pants – Priekšnodokļa atskaitīšana – PVN pārmaxsa – Kopējā pārmaxsātā PVN ieturēšana vairāku darījumu nodokļu audita dēļ – Pieprasītās PVN pārmaxsas daļēja atmaksa – Neitralitātes princips – Samērīguma princips

### I. Ievads

1. Vai nodokļu administrācija var pilnībā atlikt PVN pārmaxsas 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<sup>2</sup> (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 179. pantu priekšnodokļa atskaitīšana varot tikt veikta tikai no *kopējās* PVN summas.
2. Iepriekš minētais jautājums ir īpaši delikāts, jo pieprasītās priekšnodokļa atskaitīšanas vēl izvērtējamā daļa, iespējams, ir saistīta ar trešās personas krāpnieciskiem darījumiem, kas nodokļa maksātājam, ņemot vērā apstākļus, būtu bijis jāzina. Saskaņā ar Tiesas judikatūru<sup>3</sup> pēdējais 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 atskaitīšana par citiem, neapstrīdami “likumīgiem” darījumiem?

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – vācu.

<sup>2</sup> OV 2006, L 347, 1. lpp.

<sup>3</sup> 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). Šādā nozīmē skat. arī spriedumus, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. un 28. punkts), kā arī 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. un 40. punkts).

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

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

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

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm 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 pirmā daļa attiecas uz dalībvalstu rīcību, ja ir izveidojusies PVN pārmaxa:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo 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 rēķinu 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 pārmaxas aprēķina atmaksājams pārmaxājums ir vairāk nekā 100 [Čehijas Republikas kronas (CZK)], to nodokļa maksātājam atmaksā automātiski 30 dienu laikā pēc aprēķina”.

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 pienācīgas nodokļu deklarācijas izriet, ka nodokļa maksātājam ir izveidojusies nodokļa pārmaxa, 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 sākuma. Nodokļa aprēķināšanai atvēlētais termiņš tiek apturēts arī nodokļu administrēšanas starptautiskās sadarbības laikā. Tomēr attiecīgais termiņš nav ilgāks par 10 gadiem.

11. Nodokļu kodeksa 254.a pantā ir noteikts – ja procedūra šaubu novēršanai par pienācīgu nodokļu deklarāciju, no kuras izriet, ka nodokļa maksātājam ir izveidojusies nodokļa pārākums, turpinās vairāk nekā 5 mēnešus, nodokļa maksātājam ir tiesības uz nokavējuma procentiem par nodokļa pārākumu, ko noteikusi nodokļu iestāde.

12. No iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka valsts tiesību akti acīmredzami neparedz pirms nodokļu audita beigām veikt daļēju vai provizorisku nodokļa aprēķināšanu, pamatojoties uz nodokļu deklarācijas neapstrīdēto daļu.

### III. Pamatlieta

13. *AGROBET CZ, s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*AGROBET*”) ir uzņēmums, kura darbība ir saistīta ar importu un eksportu, it īpaši lauksaimniecības produktu un lopbarības jomā.

14. 2016. gada februārī uzņēmums iesniedza PVN deklarāciju par 2015. gada decembri un 2016. gada janvāri, norādot PVN pārākumu attiecīgi 2 958 167 CZK (kas atbilst apmēram 109 476 EUR) un 1 559 241 CZK (kas atbilst apmēram 57 649 EUR) apmērā. Šajā PVN pārākumā ietilpst arī priekšnodokļa summas no rapšu sēkļu eļļas iepirkuma, ko *AGROBET* bez nodokļu ieturēšanas pārdeva tālāk Polijas uzņēmumam.

15. Nodokļu iestādes uzsāka nodokļu auditu par abiem taksācijas periodiem, jo tām bija radušās šaubas par atbilstīgu nodokļa uzlikšanu darījumiem ar rapšu sēkļu eļļu. Šaubas bija radušās gan par piemēroto nodokļa likmi, gan arī par tā saukto fiktīvo darījumu esamību. Šaubu iemesls bija apstāklis, ka rapšu sēkļu eļļas izcelsmes valsts bija Polija, tā Čehijas Republikā tika tirgota bez tālākas apstrādes un tad *AGROBET* to atkal pārdeva saņēmējam Polijā.

16. Iepriekš minēto šaubu dēļ par 2015. gada decembra un 2016. gada janvāra taksācijas periodu PVN netika noteikts un aprēķinātā PVN pārākums netika atmaksāts. Šajā situācijā *AGROBET* piedāvāja nodrošinājumu par apstrīdēto PVN daļu, lai neapstrīdētajai daļai varētu tikt noteikts PVN un varētu tikt izmaksāts atlikusī PVN pārākums. Nodokļu administrācija noraidīja šo piedāvājumu, jo pārākums PVN esot nedalāms un attiecoties uz visu taksācijas periodu kopumā, nevis tikai uz kādu konkrētu apliekamo darījumu daļu.

17. Uz informācijas pieprasījumu, kas tika nosūtīts starptautiskās savstarpējās palīdzības ietvaros, Polijas nodokļu administrācija 2016. gada jūnijā paziņoja, ka *AGROBET* rapšu sēkļu eļļas saņēmējs neesot sasniedzams, un nodēvēja viņu par “*missing trader* [pazudušo tirgotāju]”. Laikā, kad 2019. gada 11. septembrī Tiesā notika tiesas sēde, attiecīgo darījumu ar rapšu sēkļu eļļu izmeklēšanā vēl joprojām nebija pieņemts galīgais lēmums.

18. 2017. gada 30. janvārī prasītāja cēla divas prasības par atbildētājas bezdarbību, lūdzot tiesu likt atbildētājai izdot paziņojumu par nodokli, kurā ir noteikts prasītājas PVN par 2015. gada decembra un 2016. gada janvāra taksācijas periodiem, ciktāl šis nodoklis neietilpst notiekošā nodokļu audita tvērumā. *AGROBET* par 2017. gada 13. jūnija spriedumu, ar kuru prasības tika noraidītas, iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

#### IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

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 dalībvalsts noteikts pasākums, kas pakārto pieprasītā 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, Spānijas Karaliste un Eiropas Komisija, kuras piedalījās arī 2019. gada 11. septembra tiesas sēdē.

#### V. Juridiskais vērtējums

##### A. Problēmas konteksts un prejudiciālā jautājuma interpretācija

21. Izskatāmajā lietā apstrīdētā PVN pārmaxsa, 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 pārmaxsa.

22. Turpretim iekšzemes darījumu gadījumā nodokļu saistību un atmaksāšanas tiesību obligātā ieskaista tehnika, kas ir paredzēta PVN direktīvas 179. pantā, parasti nepieļauj šādas pārmaxsas 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 pārmaxsas atmaksas.

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

24. Šķiet, 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 lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pietiekami skaidri neizriet, ko nodokļu administrācija konkrēti izmeklē.

25. Katrā ziņā *AGROBET* ir bijuši vēl arī citi darījumi ar citām precēm un citiem saņēmējiem citās dalībvalstīs, kas saskaņā 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 eļļu.

26. Šādi auditi var ilgt gadiem, izskatāmajā lietā audits ilgst jau vairāk nekā trīs gadus. Tādēļ teorētiski audits darījumam 1 EUR apmērā varētu vairāku gadu garumā aizkavēt nodokļa aprēķināšanu visiem pārējiem darījumiem. Šķiet, ka valsts tiesību aktos maksimālā robeža ir paredzēta 10 gadi. Šāda kavēšanās nelabvēlīgi ietekmē uzņēmuma likviditāti un šajā laika periodā padara PVN par būtisku izmaksu faktoru, lai gan tas kā vispārējs patēriņa nodoklis ir jāuzliek tikai galapatērētājam<sup>4</sup> un attiecībā uz uzņēmumu tam jābūt neitrālam.

27. No iepriekš minētā izriet, ka iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai laikā, kad tiek veikts citu attiecīgā taksācijas perioda darījumu audits, Čehijas Republika var atteikties izpildīt neapstrīdamas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu (vai attiecīgi uz no tā izrietošās PVN pārmaksas atmaksu) atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam līdzīgi kā tā atsakās veikt atskaitīšanu saistībā ar darījumiem, kas tiek kontrolēti.

28. Tādējādi galvenais jautājums, uz kuru jāsaņem atbilde, ir – vai PVN direktīvas 167. un 168. pantam, tos skatot kopā ar neitralitātes principu, atbilst *neapstrīdētās* PVN pārmaksas noteikšanas un izmaksas novilcināšana līdz brīdim, kamēr ir pietiekami pārbaudīti visi darījumi attiecīgajā taksācijas periodā, pat ja ir konstatēts, ka lielākā daļa deklarēto nodokļu saistību un deklarētās priekšnodokļa atskaitīšanas ir pamatota.

29. Uz šo jautājumu būtu jāatbild apstiprinoši, ja atskaitīšanu nevarētu veikt daļēji, bet tikai kopumā (šajā ziņā skat. B) punktu) vai arī šajā kontekstā nevarētu būt neapstrīdētās PVN pārmaksas, kā to argumentē it īpaši Čehijas Republikas un Spānijas valdības (šajā ziņā skat. C) punktu). Ja tas tomēr tā nebūtu, tādā gadījumā PVN nodokļu tiesību aktos ietvertais neitralitātes princips turpretim varētu pat prasīt savlaicīgu neapstrīdētās PVN pārmaksas daļēju noteikšanu un izmaksu, kas tomēr varētu tikt ierobežota efektīvas krāpšanas apkarošanas apsvērumu dēļ (šajā ziņā skat. D punktu).

### ***B. PVN pārmaksas izmaksas kavēšana priekšnodokļa atskaitīšanas nedalāmības dēļ?***

30. Galarezultātā gan Čehijas Republika, gan Spānijas Karaliste, kā arī Eiropas Komisija pauž viedokli, ka priekšnodokļa atskaitīšana konkrētā taksācijas periodā varot tikt piešķirta tikai kā nedalāms veselums. Šajā ziņā tās galvenokārt atsaucas uz PVN direktīvas 179. un 183. pantu.

31. PVN direktīvas 179. pantā ir noteikts, kā nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu, proti, no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības. Ja nodokļu saistības ir lielākas par priekšnodokļa atskaitīšanu, atliek neliels nodoklis, kas vēl ir jāsamaksā.

32. Turpretim, ja nodokļu saistības ir mazākas par priekšnodokļa atskaitīšanu, rodas PVN pārmaksas. Šīs PVN pārmaksas atmaksāšana ir sīkāk reglamentēta PVN direktīvas 183. pantā. Tomēr abi gadījumi attiecas uz vienu un to pašu nodokļa maksātāja veiktu atskaitīšanu.

#### ***1. Vai PVN direktīvas 179. pantā ir atļauta tikai kopējas PVN pārmaksas noteikšana?***

33. Saskaņā ar PVN direktīvas 179. pantu nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no *kopējās* PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā radušās atskaitīšanas tiesības. Pretēji Komisijas, kā arī Čehijas Republikas un Spānijas valdību apgalvotajam, PVN direktīvas 179. pantā nekas nav teikts par to, vai PVN pārmaksas neapstrīdēto daļu izmaksu drīkst aizkavēt līdz brīdim, kad tiek pabeigts pārējo daļu nodokļu audits.

<sup>4</sup> PVN kā vispārējs patēriņa nodoklis ir jāuzliek patērētāja finansiālajām iespējām, kas izpaužas viņa īpašuma izlietošanā, lai radītu patērējamu labumu (piegādi vai pakalpojumu) – skat., piemēram, spriedumus, 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ* u.c. (C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts, “[...] tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem”), un 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 un 23. punkts).

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

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

36. PVN tiesību aktos paredzētā pamatsituācija, 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) punktā ir reglamentēts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt maksājamo PVN par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis cits nodokļa maksātājs. Tādēļ atskaitīšanas 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 atskaitīšanas tiesību īstenošanai pieprasa izsniegt rēķinu PVN direktīvas 226. panta izpratnē. Ar to ir domāts nevis rēķins par kopējo PVN summu, bet gan ar konkrētu darījumu saistīts rēķins.

37. Tādēļ arī Tiesa pilnīgi pareizi un nepārprotami prezumē šo tiesību dalāmību, kad tā lietā *Molenheide* runā par “atmaksājamās PVN starpības pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu”<sup>5</sup>. Arī lietā Komisija/Ungārija nepārprotami bija runa par jautājumu par PVN pārmaksas pilnīgu vai daļēju pārņemšanu uz citu taksācijas periodu<sup>6</sup>. Līdzīgi tas attiecas uz pārmaksātā PVN daļas atmaksas atlikšanu lietā *Mednis*<sup>7</sup>. Jau tādēļ vien ir jānoraida argumentācija par priekšnodokļa atskaitīšanas vai attiecīgi pārmaksātā PVN nedalāmību.

38. Tādējādi arī no PVN direktīvas 179. panta un formulējuma “kopējā PVN summa” nevar secināt, ka atskaitīšanas tiesības būtu nedalāmas tiesības, kuras dalībvalsts 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 dalībvalstis saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu var vai nu pārņemt pārmaksu uz nākamo periodu – Čehijas 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 lēmusi, PVN direktīvas 183. pants nav interpretējams tādējādi, ka dalībvalstu pašu pieņemtie noteikumi attiecībā uz PVN pārmaksas atmaksu ir atbrīvoti no jebkādas pārbaudes par atbilstību Savienības tiesībām<sup>8</sup>.

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. jūlijs (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 publicēts, EU:C:2017:221, 20. punkts), 2012. gada 18. oktobris, *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 23. punkts), 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (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, citējot spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 15. punkts).

41. Šajā kontekstā, pirmkārt, jānorāda, ka nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt 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<sup>9</sup>.

42. Kā Tiesa atkārtoti ir uzsvērusi, minētās atskaitīšanas tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši tās ir *nekavējoties* izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem<sup>10</sup>.

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

44. Šajā ziņā Tiesa jau ir precizējusi, ka dalībvalstu pašu pieņemtie noteikumi nedrīkst pārkāpt PVN sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļa maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemt šo nodokļa nastu<sup>12</sup>.

45. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj 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<sup>13</sup>.

46. Bet tas tā būtu tad, ja pieprasītā pārmaksātā PVN izmaksa tiktu aizkavēta vien tāpēc, ka neliela summas daļa tiek apstrīdēta un detalizētāk pārbaudīta. Piemēram, ja pārmaksā ir 100 000 EUR un apstrīdētā summas daļa ir daži simti euro. Šajā situācijā neko nemaina valsts tiesību aktos paredzētā procentu aprēķināšana pārmaksas summai, ja audīts ilgst ilgāk par 5 mēnešiem, jo attiecīgais pasākums nenovērš finanšu risku pirmo 5 mēnešu laikā un procenti arī nekompensē likviditātes izmaksas.

47. Tādējādi PVN direktīvas 183. pantā nav atļauts neatmaksāt pieprasītā priekšnodokļa neapstrīdamo daļu tikai tādēļ, ka par kādu citu daļu vēl ir strīds.

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

48. Arī 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 izskatāmajā lietā aplūkojamā PVN pārmaksas daļa nekādi nav iesaistīta krāpšanā nodokļu jomā. Tādēļ arī PVN direktīvas 273. pantu nevar piemērot, lai pamatotu, kāpēc attiecīgo daļu nosaka un izmaksā tikai pēc vairākiem gadiem.

<sup>9</sup> Spriedumi, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (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. jūlijs, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 14. punkts). Līdzīgi Tiesa ir lēmusi jau spriedumā, 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).

<sup>10</sup> Spriedumi, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (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, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. punkts), un 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts) un tajā minētā judikatūra.

<sup>11</sup> Spriedumi, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 44. punkts). Šajā nozīmē skat. jau spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 30. punkts), un 2001. gada 8. novembris, Komisija/Nīderlande (C-338/98, EU:C:2001:596, 71. punkts).

<sup>12</sup> Tā skaidri ir minēts 2011. gada 28. jūlija spriedumā Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 45. punkts).

<sup>13</sup> Spriedumi, 2017. gada 16. marts, *Bimotor* (C-211/16, nav publicēts, EU:C:2017:221, 33. punkts), 2012. gada 18. oktobris, *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 24. punkts), 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (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. jūlijs, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17. punkts).

#### 4. Starpsecinājumi

49. Starpsecinājumos var konstatēt, ka PVN direktīvas 179., 183. un 273. pantā nav paredzētas dalībvalstu pilnvaras laika ziņā ierobežot PVN pārmaksu kopumā, ja apstrīdēta ir tikai viena tās daļa, bet pārējā daļa nav apstrīdēta.

#### C. Pieprasītās PVN pārmaksas neapstrīdētās daļas esamība

50. Tomēr Čehijas Republikas un Spānijas valdības uzskata, ka nevarot būt tāda PVN pārmaksas neapstrīdētā daļa, jo pārmaksa kā nodokļa starpība vienmēr esot atkarīga arī no konkrētām nodokļu saistībām.

51. Kā pamatoti norāda Komisija, kā arī Čehijas Republikas un Spānijas valdības, tas, ka PVN pārmaksa ir atkarīga no nodokļu saistību apmēra, ir PVN direktīvas 179. pantā paredzētā obligātā ieskaits sekas. Šajā ziņā šaubu gadījumā par deklarētām nodokļu saistībām 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 *nekavējoties*<sup>14</sup>. No otras puses, nodokļu administrācijai ir jādod iespēja pārbaudīt nodokļa maksātāja iesniegtās nodokļu deklarācijas. Tā tas it īpaši ir gadījumā, ja nodokļa maksātājs – kā tas ir paredzēts PVN direktīvas 179. pantā – pats atskaita summu no savām nodokļu saistībām un tādējādi pats aprēķina nodokļa apmēru, kas vēl ir jāsamaksā, vai attiecīgi pārmaksātā PVN apmēru. Šī pārbaude attiecas gan uz priekšnodokļa atskaitīšanas apmēru, gan uz nodokļu saistību apmēru, jo tiem abiem ir nozīme, nosakot pārmaksātā PVN apmēru.

53. Līdz ar to situācijā, kad nodokļu administrācija bija atmaksājusi tikai daļu pārmaksātā PVN un nodokļa maksātājs 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<sup>15</sup>. Tomēr tas attiecas tikai uz pārmaksātā PVN *apstrīdēto* daļu.

54. Tiesai izskatāmajā lietā nav jālemj, kāds ir saprātīgs termiņš šādam apstrīdētās 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 pakļauts pārbaudei, bet gan pieprasa noteikt un atmaksāt to pārmaksātā PVN daļu, kas nav apstrīdēta un nav tālāk jāpārbauda. Atbilstoši iesniedzējtiesas izklāstītajiem lietas faktiskajiem apstākļiem šķiet, ka, arī ņemot vērā 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 neapstrīdēto PVN pārmaksu.

55. Tomēr vēlos uzsvērt, ka šai PVN *pārmaksas* neapstrīdētajai daļai nav jābūt identiskai ar *AGROBET* acīmredzami pieprasīto priekšnodokļa *atskaitīšanas* neapstrīdēto 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 lielākām nodokļu saistībām, tas, lai gan ir neapstrīdēta priekšnodokļa atskaitīšana, samazinātu PVN pārmaksas neapstrīdēto daļu. Teorētiski iespējams, ka pastāv nodokļu saistības un ir nodoklis, kas vēl jāsamaksā. Tomēr šāda pārbaude ir jāveic iesniedzējtiesai.

14 Spriedumi, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 43. punkts), 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. punkts), un 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts) un tajā minētā judikatūra.

15 Spriedumi, 2017. gada 6. jūlijs, *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), līdzīgi spriedums, 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 27. punkts).



#### D. PVN pārmaksas neapstrīdētās daļas savlaicīga izmaksa

56. Šis pārmaksātais PVN, kas nav apstrīdēts un nav tālāk jāpārbauda, ir savlaicīgi jāizmaksā. Tas izriet no neitralitātes principa (skat. 57. un nākamās punktus), no uzņēmuma, kas ir nodokļa maksātājs, kā nodokļa iekasētāja valsts labā funkcijas (skat. 63. un 64. punktu) un no nodokļa maksātāja pamattiesībām (skat. 65. un 66. punktu). Arī efektīva krāpšanas apkarošana izskatāmajā lietā neattaisno laika ziņā neierobežotu kavēšanos veikt pārmaksātā PVN neapstrīdētās daļas atmaksu (skat. 67. un nākamās punktus).

##### 1. Par neitralitātes principu

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

58. Izskatāmajā lietā ir sastopamas abas izpausmes. Pirmkārt, nodokļa maksātājs, kurš pārsvarā veic pārrobežu (ar nodokli neapliekamas) piegādes, Čehijas Republikā piemērojamā tiesiskā regulējuma un prakses dēļ saskaras ar atšķirīgu attieksmi salīdzinājumā ar nodokļa maksātāju, kurš tādus pašus darījumus veic iekšzemē. Šaubu gadījumā par atskaitīšanas tiesībām saistībā ar atsevišķiem iekšzemes darījumiem pirms nodokļu audita pabeigšanas nerastos likviditātes problēmas, jo atskaitīšanu vai veikt ar lielāku nodokļu saistību no citiem iekšzemes darījumiem ieskaitu.

59. Lai neveiktu šādu, iespējams, nepamatotu atskaitīšanu, nodokļu administrācijai būtu jāveic attiecīga nodokļa aprēķināšana, ko tādā gadījumā arī savlaicīgi (iespējams, pagaidu noregulējuma kārtībā) varētu pārbaudīt tiesā. Galarezultātā šis strīds attiektos tikai uz apstrīdēto daļu, savukārt tas neskartu neapstrīdēto priekšnodokļa atskaitīšanu.

60. Tomēr, ja nodokļa maksātājs tos pašus darījumus veic pārrobežu tirdzniecībā, saskaņā ar Čehijas Republikas tiesību aktiem nodokļu administrācijas šaubas par atsevišķiem darījumiem ir pietiekams iemesls, lai neizmaksātu neapstrīdēto PVN pārmaksu. Šāda atšķirīga attieksme pret uzņēmumiem nav saderīga ar neitralitātes principu.

61. Turklāt eksportētāju uzņēmumam izmeklēšanas laikā ir jāmaksā PVN no saviem līdzekļiem, lai gan uzņēmums ir jāatbrīvo no PVN nastas. Tiktāl ir iesaistīts arī otrais neitralitātes principa aspekts.

62. No Savienības tiesību viedokļa tieši šāda pārrobežu tirdzniecības diskriminācija rada nopietnas bažas.

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. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

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

18 Uzņēmums ir izskatāmajā lietā ar nodokli neapliekamās pārrobežu piegādes, kas saskaņā ar PVN direktīvas 169. panta b) punktu dod tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu.

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. aprīlis, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), un mani secinājumi lietā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

## 2. Uzņēmums kā nodokļa iekasētājs valsts labā

63. Otrkārt, ir skarta arī uzņēmuma kā nodokļu iekasētāja valsts labā un Valsts kases interesēs funkcija<sup>20</sup>. Ja PVN mērķis ir tāds, ka to sedz galapatērētājs, un uzņēmējam – lai šis mērķis tiktu sasniegts – ir tikai pienākums iekasēt PVN no sava līgumpartnera un pārskaitīt to nodokļu kreditoram, tādā gadījumā PVN pārmaksas rašanās PVN direktīvas 183. panta izpratnē faktiski ir izņēmums.

64. Tā tas ir tādēļ, ka šādā gadījumā uzņēmējs nevis vienkārši iekasē PVN un pēc tam to pārskaita valstij, bet gan viņš to vispirms finansē no saviem līdzekļiem. Tomēr, ņemot vērā neitralitātes principu, līdz minimumam ir jāsamazina šāda nodokļa iepriekšēja finansēšana, kam nav jāklūst par nastu uzņēmējam. Tā tas nav gadījumā, ja šaubas par atsevišķiem darījumiem ir pietiekams iemesls, lai neapšaubāmu darījumu iepriekšējai finansēšanai liktu ilgt vairāku gadu garumā vai attiecīgi nenoteiktu laiku.

## 3. Pamattiesībās noteiktās nodokļu kreditora saistības

65. Visbeidzot, pamattiesības nosaka pienākumu savlaicīgi izmaksāt PVN pārmaksas neapstrīdēto daļu. Uzņēmums, kaut arī tas iekasē PVN valsts uzdevumā, turpina būt pamattiesību subjekts. PVN noteikšanas pasākumi ir Savienības tiesību aktu piemērošana Hartas 51. panta izpratnē. Līdz ar to dalībvalstīm, piemērojot un interpretējot PVN direktīvu, ir jāievēro Savienības pamattiesības.

66. Var palikt atklāts jautājums, vai, piekrītot ECT<sup>21</sup>, atskaitīšanas tiesības tiek uzskatītas par īpašumu (skat. Hartas 17. pantu) vai arī PVN pārmaksas provizoriska aizturēšana drīzāk skar profesionālo darbību (Hartas 15. pants) un attiecīgi darījumdarbības brīvību (Hartas 16. pants). Katrā gadījumā, ja uzņēmums vairāku gadu garumā ir spiests no saviem līdzekļiem finansēt materiālā ziņā svešu nodokli, ir notikusi iejaukšanās uzņēmuma pamattiesībās. Šāda iejaukšanās gan var tikt pamatota. Tomēr tā tas ir vien gadījumā, ja iejaukšanās ir samērīga.

## 4. Samērīgums efektīvas krāpšanas apkarošanas ietvaros

67. Tomēr izskatāmajā 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 iespējamās ļaunprātīgās izmantošanas apkarošana ir PVN direktīvā atzīts un veicināts mērķis<sup>22</sup>.

20 Tas nepārprotami ir norādīts spriedumos, 2008. gada 21. februāris, *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. jūlijs – 39766/05, 32. un nākamie punkti – *Serkov* pret Ukrainu, un 2009. gada 22. janvāris – 3991/03, 57. punkts – *Bulves* pret Bulgāriju.

22 Spriedums, 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 22. punkts), šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 54. punkts), 2006. gada 21. februāris, *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).

68. Taču dalibvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus, kā, piemēram, atskaitīšanas tiesību pamatprincipu<sup>23</sup>. Tādēļ šos līdzekļus nevar izmantot tā, ka ar tiem sistemātiski tiktu apstrīdētas atskaitīšanas tiesības un līdz ar to arī PVN neitralitāte<sup>24</sup>.

69. Vēlos norādīt, ka Tiesa jau ir uzsvērusi, ka vispārējā 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<sup>25</sup>. Līdzīgi Tiesa ir lēmusi saistībā ar kavēšanos atmaksāt pieprasītās PVN pārmaksas daļu, atmaksas termiņu no viena mēneša pagarinot līdz vienam gadam<sup>26</sup>.

70. Tā tam jābūt arī tad, ja ir vien prezumēts, ka nodokļa maksātājam būtu bijis jāzina, ka trešā persona – ar kuru viņš ir kārtojis darījumus – ir iesaistīta krāpšanā nodokļu jomā, bet šīs aizdomas skar tikai daļu no darījumiem un daļu no priekšnodokļa atskaitīšanas. Tā tas ir tādēļ, ka kopējās pieprasītās PVN pārmaksas aizturēšana uz nenoteiktu laiku ir nesamērīga, ja šaubas ir tikai par daļu no deklarētajiem darījumiem un daļu no deklarētās priekšnodokļa atskaitīšanas 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 neapšaubāmi 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 atskaitīšanu. 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 piedāvājusi.

## VI. Secinājumi

73. Līdz ar to ierosinu Tiesai uz *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) uzdoto 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 pārbaudīta pieprasītās PVN pārmaksas apstrīdētā daļa.

23 Spriedumi, 2008. gada 10. jūlijs, *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 samērīgumu krāpšanas apkarošanā PVN jomā 2008. gada 21. februāra spriedums *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 19. un 20. punkts).

24 Šajā nozīmē 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. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts), un 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts).

25 Spriedums, 2008. gada 10. jūlijs, *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).