



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2020. gada 14. maijā \*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšana – PVN pārpalikums – Pārpalikuma ieturēšana pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas – Lūgums atmaksāt pārpalikuma daļu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem šī procedūra neattiecas – Finanšu pārvaldes atteikums

Lietā C-446/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 31. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 9. jūlijā, tiesvedībā

***Agrobet CZ s. r. o.***

pret

***Finanční úřad pro Středočeský kraj,***

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents), tiesneši P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: M. Longars [*M. Longar*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 11. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Agrobet CZ s r. o.* vārdā – *M. Jelínek* un *O. Moravec*, advokāti,
- Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek*, *J. Vlácil* un *O. Serdula*, pārstāvji,
- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *M. Salyková*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 19. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – čehu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 179., 183. un 273. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Agrobet CZ s. r. o.* (turpmāk tekstā – “*Agrobet*”) un *Finanční úřad pro Středočeský kraj* (Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde, Čehijas Republika) par to, ka pēdējā minētā pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir ieturējusi PVN pārpalikumu.

### Atbilstošie tiesību akti

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”
- 4 Šis direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”
- 5 Minētās direktīvas 168. panta a) punkts ir formulēts šādi:

“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;

[..].”
- 6 Šis pašas direktīvas 179. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“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.”
- 7 PVN direktīvas 183. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“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.”

- 8 PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“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.”

### ***Čehijas Republikas tiesības***

- 9 *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā, 105. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja, nosakot nodokli, atklājas atmaksājamais nodokļa pārpalikums, kas pārsniedz 100 [Čehijas kronas (CZK) (aptuveni 3,94 EUR)], pēc iestādes iniciatīvas tas tiek atmaksāts nodokļa maksātājam 30 dienu laikā no pārpalikuma konstatēšanas dienas. Tas nav piemērojams, ja atmaksājamais nodokļa pārpalikums ir konstatēts, nosakot nodokli pēc uzrēķina.”

- 10 *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Likums Nr. 280/2009 par Nodokļu procesa kodeksu) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā (turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa kodekss”), 85. panta 1., 3. un 4. punktā ir paredzēts:

“1. Nodokļu kontroles priekšmets ir nodokļu saistības, nodokļa maksātāja deklarācijas vai citi apstākļi, kas ir noteicoši, konstatējot un precīzi nosakot ar nodokļu procedūru saistīto nodokli.

[..]

3. Nodokļu administrācija pārbauda nodokļu kontroles priekšmetu noteiktā apmērā. Nodokļu kontroles apjoms procesa laikā var tikt paplašināts vai samazināts saskaņā ar tās uzsākšanai paredzēto procedūru.

4. Nodokļu kontroli var veikt kopā ar vairākām nodokļu procedūrām attiecībā uz vienu un to pašu nodokļa maksātāju. Nodokļu administrācija var uzsākt nodokļu kontroli arī attiecībā uz citiem nodokļu procesiem, notiekošo nodokļu kontroli paplašinot attiecībā uz citu nodokļu procesu.”

- 11 Nodokļu procesa kodeksa 89. panta 4. punktā ir paredzēts:

“Ja no iesniegtās parastās nodokļu deklarācijas vai no papildu nodokļu deklarācijas izriet, ka nodokļu maksātājam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nodokļu administrācija šaubu gadījumā aicina pēdējo minēto kļiedēt šaubas 30 dienu laikā no šādas deklarācijas iesniegšanas dienas, cik iespējams pirms parastās nodokļu deklarācijas vai papildu nodokļu deklarācijas iesniegšanai noteiktā termiņa pēdējās dienas.”

- 12 Šī kodeksa 90. panta 2. un 3. punkts ir formulēti šādi:

“2. Ja šaubas nav kļiedētas un nodokļa summa nav pietiekami ticami pierādīta, nodokļu administrācija paziņo nodokļu maksātājam precizēšanas un koriģēšanas procedūras rezultātus. Nodokļa maksātājs 15 dienu laikā no dienas, kad tas uzzina par precizēšanas un koriģēšanas procedūras rezultātiem, var iesniegt lūgumu turpināt pierādījumu savākšanu, piedāvājot citus pierādīšanas līdzekļus.

3. Ja nodokļu administrācijai ir pamats turpināt pierādījumu savākšanu, tā, ņemot vērā šos iemeslus, uzsāk nodokļu kontroli. Ja nodokļu administrācijai nav iemeslu turpināt pierādījumu savākšanu, tā pieņem lēmumu par nodokļa noteikšanu 15 dienu laikā no dienas, kad nodokļa maksātājs ir iesniedzis lūgumu turpināt pierādījumu savākšanu.”

13 Minētā kodeksa 148. pantā ir noteikts:

“1. Nodokli nevar noteikt pēc tam, kad ir beidzies nodokļa noteikšanas termiņš, kas ir trīs gadi. Termiņš nodokļa noteikšanai sākas dienā, kad beidzies parastās nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņš, vai dienā, kad nodoklis ir kļuvis iekasējams, ja vienlaikus nav pienākuma iesniegt parasto nodokļu deklarāciju.

[..]

3. Ja pirms nodokļa noteikšanas termiņa beigām ir tikusi uzsākta nodokļu kontrole, ir iesniegta parastā nodokļu deklarācija vai ir ticis izteikts uzaicinājums iesniegt parasto nodokļu deklarāciju, termiņš nodokļa noteikšanai sākas no jauna no dienas, kad šī darbība tika veikta.

4. Termiņš nodokļa noteikšanai beidzas dienā, kad:

[..]

f) no starptautiskās sadarbības pieteikuma saistībā ar nodokļu pārvaldību iesniegšanas dienas līdz dienai, kad tiek saņemta atbilde uz šo pieteikumu, vai līdz dienai, kad tiek nosūtīts paziņojums par starptautiskās sadarbības izbeigšanu saistībā ar nodokļa pārvaldību šajā lietā.

5. Termiņš nodokļa noteikšanai beidzas ne vēlāk kā 10 gadus pēc tam, kad tas ir sācies saskaņā ar 1. punktu.

[..]”

14 Šā paša kodeksa 254.a pantā ir noteikts:

“1. Gadījumā, ja precizēšanas un koriģēšanas procedūra attiecībā uz parasto nodokļu deklarāciju vai papildu nodokļu deklarāciju, no kuras izriet, ka nodokļa maksātājam ir tiesības uz nodokļu atskaitījumu, ilgst vairāk nekā piecus mēnešus, nodokļa maksātājam ir tiesības uz procentiem no nodokļu atskaitījuma, ko noteikusi nodokļu administrācija.

2. Nodokļa maksātājam ir tiesības uz procentiem no nodokļa atskaitījuma, sākot no nākamās dienas pēc piecu mēnešu termiņa beigām, kurš sākas no dienas, kad uzsākta skaidrošanas un koriģēšanas procedūra, kas ilgst vairāk nekā piecus mēnešus, līdz dienai, kad tiek atmaksāts nodokļu atskaitījums vai tas tiek izmantots parāda samaksai, tomēr vēlākais līdz tā atmaksas termiņa beigām.

3. Procenti no nodokļu atskaitījuma atbilst Čehijas valsts bankas noteiktajai ikgadējai “repo” atsaucēs likmei, kas palielināta par vienu procentu punktu un kas piemērojama attiecīgā kalendārā pusgada pirmajā dienā.

[..]

6. Saskaņā ar šo tiesību normu atzītie procenti tiek piemēroti atzītai kompensācijai par kaitējumu vai kompensācijai, kas ir atzīta par morālu kaitējumu, kurš nodokļa maksātājam nodarīts ar nelikumīgu nodokļu administrācijas lēmumu vai tās administratīvu procesu.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

15 2016. gada februārī *Agrobet* iesniedza divas PVN deklarācijas par taksācijas periodiem, kas atbilst 2015. gada decembrim un 2016. gada janvārim, norādot PVN pārpalikumu attiecīgi 2 958 167 CZK (apmēram 116 462 EUR) un 1 559 241 CZK (apmēram 61 386 EUR) apmērā. Tā kā bija nopietnas

šaubas par *Agrobet* veikto darījumu ar rapšu eļļu likumību šajos divos taksācijas periodos, Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde uzsāka nodokļu kontroles procedūras, kas attiecās vienīgi uz šiem darījumiem. Konkrētāk, tā kā saskaņā ar šīs nodokļu iestādes konstatējumiem Polijas izcelsmes rapšu eļļa 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 piegādēm un varētu atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par pirkumiem, kas saistīti ar to. Iesniedzējtiesa precizē, ka Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde jau bija uzsākusi šādas procedūras attiecībā uz taksācijas periodiem, kas atbilst 2015. gada oktobrim un novembrim.

- 16 *Agrobet*, kas iesniedza sūdzības par šo procedūru uzsākšanu, tostarp norādīja, ka, tā kā nodokļu administrācijas šaubas attiecās tikai uz nelielu deklarētā PVN pārpalikuma daļu, visa šī pārpalikuma ieturēšana vairākos secīgos taksācijas periodos tai esot nesamērīgs slogs, ņemot vērā mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā. Līdz ar to *Agrobet* pieprasīja atmaksāt minētā pārpalikuma neapstrīdēto 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 kārtas tiek aizturēta deklarētā PVN pārpalikums, uz kuras būtisku daļu neattiecas nodokļu administrācijas šaubas, neesot samērīgi. Finanšu apelāciju direkcija uzskatīja, ka šīs lūgums nav pamatots, jo Nodokļu procesa kodeksā 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 uzdot noteikt PVN pārpalikumu apmērā, uz kuru attiecas attiecīgās nodokļu kontroles procedūras. Ar 2016. gada 4. oktobra spriedumu šī 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-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623).
- 19 Tā kā 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 līdzvērtīgu nolēmumu par šiem periodiem.
- 20 Pa to laiku *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā) 2016. gada 4. oktobra spriedums tika atcelts ar iesniedzējtiesas 2017. gada 11. maija spriedumu, pamatojoties uz to, ka, tā kā Nodokļu procesa kodeksā nav tieši paredzēta iespēja izdot paziņojumu par daļēju aplikšanu ar nodokli, nodokļu administrācija nevar piesavināties šādas pilnvaras juridiskā pamata neesamības dēļ. Turklāt iesniedzējtiesa precizēja, 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 tiesībās būtu jāatļauj daļēji konstatēt PVN pārpalikumu gadījumā, kad summa nav apstrīdēta.
- 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 iesniedzējtiesā, norādot, ka valsts procesuālās tiesības nav saderīgas ar PVN direktīvu un Tiesas judikatūru, jo tajās nav atļauts pieņemt paziņojumu par daļēju nodokļa uzlikšanu. *Agrobet* uzskata, ka Savienības tiesības un it īpaši samērīguma princips PVN pārpalikuma atmaksāšanu pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ļauj atlikt tikai, ciktāl 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 šī pārpalikuma neapstrīdētās daļas aizturēšana ir samērīga.



- 23 Iesniedzējtiesā Centrālās Bohēmijas reģiona nodokļu iestāde apgalvoja, ka, tā kā PVN pārpalikums attiecās uz visu taksācijas periodu, tas varēja rasties tikai kā nedalāms veselums. Tā uzskatīja, ka tātad nepastāv PVN pārpalikuma neapstrīdētā 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 atskaitīšanu 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 nodrošinātu nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, 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 atskaitīšanu un tātad PVN neitralitātes princips.
- 25 Iesniedzējtiesa būtībā uzskata, ka ar valsts tiesību aktiem, kuros tāpat kā Čehijas Republikas tiesību aktos noteiktā laikposmā netiek atzīts deklarēts ar nodokli apliekams pakalpojums, kura pamatotība nerada šaubas, vai kuros pat netiek atļauts pierādīt tā pamatotību, sistemātiski tiek apšaubītas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tādējādi šī tiesa uzskata – ja par noteiktu pakalpojumu likumību 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, šo 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 pakārto pieprasītā PVN atskaitījuma aprēķināšanu un samaksu tam, ka ir pabeigta procedūra, kas piemērojama visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem noteiktā taksācijas periodā?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 27 Uzdotot 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā pirms tādas nodokļu kontroles procedūras beigām, kura attiecas uz PVN deklarāciju, kurā ir norādītais pārpalikums par noteiktu taksācijas periodu, nodokļu administrācijai nav paredzēta iespēja atmaksāt šī pārpalikuma daļu, kas atbilst darījumiem, uz kuriem šī procedūra tās uzsākšanas laikā neattiecas.
- 28 Vispirms jānorāda, ka šis jautājums rodas apstākļos, kad saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm nodokļu administrācija paziņoja, ka tā attiecīgo nodokļu kontroles procedūru attiecina vienīgi uz noteiktiem darījumiem, uz kuriem attiecas sagatavotā PVN deklarācija un kuros tādējādi, uzsākot šo procedūru, šķiet, ka PVN pārpalikuma daļa, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētā procedūra neattiecas, varētu tikt uzskatīta par neapstrīdētu, un attiecīgā gadījumā tā var tikt atmaksāta. Taču Čehijas tiesībās šāda iespēja nav paredzēta.

- 29 Pirmkārt, attiecībā uz perspektīvu PVN pārpalikumu, kas radies noteiktā taksācijas periodā, ņemt vērā tā, lai vajadzības gadījumā varētu identificēt šī pārpalikuma neapstrīdēto daļu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 179. panta 1. punktu atskaitīšanu vispārīgi veic nodokļa maksātājs, no kopējās nodokļa summas, kas maksājama par taksācijas periodu, atņemot PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā radušās un tiek īstenotas atskaitīšanas tiesības. Šīs direktīvas 183. panta 1. punktā ir precizēts – ja atskaitījumu summa pārsniedz PVN summu, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, pastāv pārpalikums, kas var vai nu tikt pārnest uz nākamo periodu, vai arī tikt atmaksāts, un Čehijas Republikas tiesībās ir izdarīta izvēle par labu atmaksāšanai.
- 30 No PVN direktīvas 179. panta 1. punkta un 183. panta 1. punkta normām, tās aplūkojot kopsakarā, izriet, ka PVN pārpalikums izriet no aritmētiskas darbības, ko nodokļa maksātājs ir veicis attiecībā uz visu taksācijas periodu kopumā, līdz ar to šāds PVN pārpalikums var parādīties PVN deklarācijā tikai kā vienots rezultāts.
- 31 Šis PVN pārpalikumu aprēķina vispārējais raksturs tomēr nenozīmē, ka tas ir jāuzskata par tādu, kas, kā to savos rakstveida un mutvārdu apsvērumos būtībā ir apgalvojušas Čehijas Republikas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija, veido nedalāmu veselumu, kuru nebūtu iespējams sadalīt attiecīgi apstrīdētajā un neapstrīdētajā daļā saistībā ar konkrētiem darījumiem, uz kuriem attiecas vai neattiecas tāda nodokļu kontroles procedūra kā pamatlietā aplūkotā.
- 32 Pirmkārt, kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 34. punktā, no PVN direktīvas 179. panta formulējuma izriet, ka šī panta 1. punktā ir vienīgi noteikts nodokļa maksātāja pienākums vispārīgi veikt PVN atskaitīšanu. Tāpat minētās direktīvas 183. panta 1. punkta redakcijai pašai par sevi nav pretrunā PVN pārpalikuma daļēja vai sadalīta pārņemšana vai atmaksāšana.
- 33 Šo interpretāciju apstiprina PVN direktīvas 179. un 183. panta konteksts. Kā Tiesa jau ir konstatējusi, lai gan šīs direktīvas 178.–183. pants attiecas vienīgi uz atskaitīšanas tiesību īstenošanas nosacījumiem, uz pašu šo tiesību esamību, kas rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, attiecas minētās direktīvas 167.–172. pants, kas ir ietverts tās X sadaļas 1. nodaļā “Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms” (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija, C-274/10, EU:C:2011:530, 44. punkts un tajā minētā judikatūra). No tā izriet, ka PVN direktīvā skaidri ir nošķirtas PVN atskaitīšanas tiesību prasības pēc būtības un šo tiesību formālās prasības (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts). Tādējādi, lai gan nodokļa maksātājam ir jāievēro tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanas noteikumi un it īpaši jāiesniedz vienota PVN deklarācija par visu taksācijas periodu, tomēr, ja šajā direktīvā nav pretēju tiesību normu, tam nevar liegt daļēji atsaukties uz materiālajām tiesībām un prasībām, kas tam attiecībā uz katru darījumu izriet no minētās 1. nodaļas.
- 34 Otrkārt, no šīs direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas un 168. panta a) punkta izriet, ka nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN vai viņš var pieprasīt tā atskaitīšanu attiecībā uz katru tā veikto darījumu. Kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 36. punktā, tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu tādējādi attiecas uz konkrētu darījumu.
- 35 Turklāt Tiesa ir precizējusi, ka, lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība paredzēt PVN direktīvas 183. pantā norādītos noteikumus, šie noteikumi nedrīkst apdraudēt nodokļu neitralitātes principu, pilnībā vai daļēji uzliekot nodokļa maksātājam šā nodokļa nastu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šī PVN pārpalikuma, 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 (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 10. jūlijs, *Călin*, C-25/07, EU:C:2008:395, 17. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr noteikumi, kas tādā situācijā kā pamatlietā neļautu nodokļa maksātājam izmantot noteiktu PVN pārpalikuma daļu, kuru tas uzskata par tādu, par kuru nav

strīds, nozīmētu liegt šim nodokļa maksātājam atsaukties uz šādas neapstrīdētas daļas esamību un saņemt šīs daļas atmaksu, tādējādi liekot tam daļēji uzņemties nodokļa 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 šī pārpalikuma daļējai pārņemšanai 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 tiesībām attiecina vienīgi uz noteiktiem darījumiem taksācijas periodā, jānorāda, ka, tā kā PVN pārpalikums izriet no šī sprieduma 30. un 31. punktā atgādinātās aritmētiskās darbības, par neapstrīdētu šī pārpalikuma daļu runa var būt tikai tad, ja nav strīda par pašu maksājamā nodokļa summu un par saistībā ar šiem darījumiem atskaitāmo nodokli.
- 38 Lai gan, uzsākot nodokļu kontroles procedūru vai tās laikā, nodokļu administrācija nevar izslēgt, ka šīs procedūras beigās maksājamā nodokļa un atskaitāmā nodokļa, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētā procedūra neattiecas, summas var mainīties salīdzinājumā ar nodokļa maksātāja deklarētajām summām, nevar uzskatīt, ka par attiecīgo PVN pārpalikuma daļu nav strīda. Vēl ir nepieciešams, lai nodokļu administrācija, uzsākot attiecīgo nodokļu kontroles procedūru vai tās gaitā, pārliecinātos, ka apstākļi, kas palīdzēja minētās daļas aprēķinam, vairs nevar tikt apstrīdēti pirms šīs procedūras beigām.
- 39 No tā izriet – lai PVN pārpalikuma daļu varētu uzskatīt par tādu, par kuru nav strīda, nepietiek ne ar to, ka nodokļa maksātājs vienpusēji apgalvo, ka pastāv neapstrīdēta šī pārpalikuma daļa, ne arī ar to, ka šāda daļa, šķiet, pastāv tikai tādēļ, ka, uzsākot attiecīgo kontroles procedūru, nodokļu administrācija šo procedūru attiecināja tikai uz noteiktiem nodokļa maksātāja darījumiem. Gluži pretēji, nodokļu administrācijai ir jāpārliecinās, pirmkārt, ka iespējamie pārkāpumi, par kuriem tai ir aizdomas, ja tie tiek pierādīti, nevar ietekmēt maksājamā PVN un atskaitāmā PVN, kas atbilst darījumiem, uz kuriem minētā procedūra neattiecas, summas un līdz ar to PVN pārpalikuma summu, kas, šķiet, nav apstrīdēta, un, otrkārt, ka tai nebūs jāpaplašina šīs pašas procedūras apjoms, lai tajā iekļautu visus sākotnēji nekontrolētos darījumus vai to daļu. Šādiem elementiem ir skaidri, precīzi un nepārprotami jāizriet no visiem nodokļu kontroles procedūras dokumentiem un atbilstošajiem lietas 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 maksātājam notiek, pārsniedzot saprātīgu termiņu, PVN sistēmas neitralitātes princips paredz, ka finansiālie zaudējumi, kas tādējādi ar attiecīgās naudas summas nepieejamību tiek radīti nodokļa maksātājam, 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, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir atzīts un veicināts PVN direktīvā, it īpaši tās 273. pantā, un tā kā attiecīgās personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek konstatēts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (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 galīgo mērķi pareizi noteikt nodokļa summu ne tikai ir



jāklīdē šaubas, kas tām var būt attiecībā uz atsevišķu nodokļu maksātāja veikto darījumu likumību, bet arī jāpārlicinās, ka iespējamie pārkāpumi, kas tām ir jākonstatē, nav plašāki, nekā tām ir aizdomas.

- 42 Tāpat jānorāda, kā to norāda iesniedzējtiesa šī sprieduma 25. punktā izklāstītajā argumentācijā, ka pamatlietā aplūkotais Čehijas 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 saprātīgā termiņā veiktu jautājumu izskatīšanu (pēc analogijas 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 administratīvajai iestādei kā pamatlietā aplūkotā nodokļu administrācija tās kontroles pienākumu ietvaros ir jāveic rūpīga un objektīva visu atbilstošo aspektu pārbaude, lai pārliecinātos, 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 P, EU:C:2010:480, 90. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt šis rūpības pienākums, kas ir saistīts ar ikvienai personai piešķirtajām tiesībām uz objektīvu, godīgu un pieņemamā termiņā veiktu jautājumu izskatīšanu administratīvajās iestādēs, būtībā prasa, lai tās rūpīgi un objektīvi pārbaudītu visus apstākļus, kam ir nozīme konkrētajā lietā, tostarp tos, kas attiecas uz apgalvojumiem, kurus izteicis tāds nodokļa maksātājs kā *Agrobet* (pēc analogijas skat. spriedumu, 1991. gada 22. oktobris, *Nölle*, C-16/90, EU:C:1991:402, 30.–35. punkts).
- 45 Šī 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 darījumus, uz kuriem neattiecas attiecīgā nodokļu kontroles procedūra, ne arī šajā deklarācijā norādīto PVN pārpalikuma daļu un ka tādējādi pastāv neapstrīdēta šī 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 šādus pierādījumus, 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 neapstrīdētas PVN pārpalikuma daļas esamību taksācijas periodā, lai saņemtu tās atmaksu pirms nodokļu kontroles procedūras 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 pārņemšanas 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 neapstrīdētas 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 procedūras iznākuma, ievērojot visu taksācijas periodu, par kuru ir iesniegta sākotnējā PVN deklarācija. Tādējādi šādam atmaksāšanas vai pārņemšanas pienākumam tādēļ, ka tas attiecas uz noteiktu taksācijas periodu, ir jāpastāv nevis tikai attiecībā uz maksājamā nodokļa un atskaitāmā

nodokļa summām, kas atbilst darījumiem, uz kuriem attiecīgā 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 procedūras iznākuma un kuru vienīgi galu galā var uzskatīt par tādu, par kuru nav strīda. Šajā ziņā ir jānorāda, ka šī neapstrīdētā 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 aplūkotās nodokļu kontroles procedūras stadijā skaidri, precīzi un nepārprotami ir konstatējusi vai tai būtu bijis jākonstatē, ka pastāv neapstrīdēta PVN pārpalikuma daļa, un vai tā it īpaši ir noteikusi vai tai būtu bijis jānosaka, ka maksājamā nodokļa un atskaitāmā nodokļa, kas atbilst darījumiem, uz kuriem šī 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 procedūras 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, turpinās pastāvēt neatkarīgi no šīs pašas procedūras iznākuma. Šādā kontrolē it īpaši būtu jāņem vērā iespējamās sankcijas, kas nodokļu maksātājam varētu tikt piemērotas gadījumā, ja pieprasītā PVN pārpalikuma daļa tiktu daļēji vai provizoriski atmaksāta veiksmīgas 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 aplūkotās nodokļu kontroles procedūras 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā nav paredzēta iespēja nodokļu administrācijai pirms nodokļu kontroles procedūras attiecībā uz PVN deklarāciju, kurā ir norādīts pārpalikums par noteiktu taksācijas periodu, pabeigšanas noteikt tās šī pārpalikuma daļas atmaksu, kura atbilst darījumiem, uz kuriem šī procedūra neattiecas tās uzsākšanas laikā, ciktāl 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, turpinās pastāvēt neatkarīgi no šīs pašas procedūras iznākuma, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 52 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 179., 183. un 273. pants, skatīti nodokļu neitralitātes principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā nav paredzēta iespēja nodokļu administrācijai pirms nodokļu kontroles procedūras attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarāciju, kurā ir norādīts pārpalikums par noteiktu taksācijas periodu, pabeigšanas noteikt tās šī pārpalikuma daļas atmaksu, kura atbilst darījumiem, uz kuriem šī procedūra neattiecas tās uzsākšanas laikā, ciktāl skaidri, precīzi un viennozīmīgi nav**

**iespējams noteikt, ka PVN pārpalikums, kura summa, iespējams, ir mazāka par to, kas attiecas uz darījumiem, uz kuriem neattiecas minētā procedūra, turpinās pastāvēt neatkarīgi no šīs pašas procedūras iznākuma, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]