



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2020. gada 2. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Rēķina korigēšana – Kļūdaini uzrēķināts nodoklis – Nepamatoti samaksāta nodokļa atmaksāšana – PVN apgrieztās maksāšanas kārtība – Darījumi saistībā ar tādu taksācijas periodu, par kuru jau veikta nodokļu pārbaude – Nodokļu neitralitāte – Efektivitātes princips – Samērīgums

Lietā C-835/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Timișoara* (Timișoaras apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 21. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 24. decembrī, tiesvedībā

SC Terracult SRL

pret

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešić*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: R. Skjāno [*R. Schiano*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 5. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *SC Terracult SRL* vārdā – *I. Kocsis-Josan*, avokatā,
- Rumānijas valdības vārdā – sākotnēji *E. Gane*, *R.-I. Hațeganu*, *A. Wellman* un *O.-C. Ichim*, kā arī *C. R. Canțăr*, pārstāvji, pēc tam *E. Gane*, *R.-I. Hațeganu*, *A. Wellman* un *O.-C. Ichim*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *N. Gossement*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2020. gada 26. marta tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs) (OV 2013, L 201, 4. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), normu, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principu interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *SC Terracult SRL*, saskaņā ar Rumānijas tiesībām reģistrētu komercsabiedrību (turpmāk tekstā – “*Terracult*”), un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5* (Timișoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Aradas žudeca Valsts finanšu administrācija – Juridisko personu nodokļu inspekcija Nr. 5, Rumānija) un *ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor* (Timișoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcijas Sūdzību izskatīšanas dienests, Rumānija) jautājumā par prasību atcelt paziņojumu par nodokli, ar kuru šai sabiedrībai tika atteiktas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksu un tai piemērots papildu nodokļa maksājums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam:
“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”
- 4 Šīs direktīvas 199.a panta redakcijā pēc Direktīvas 2013/43, kas stājās spēkā 2013. gada 15. augustā, bija paredzēts:
“1. Dalībvalstis var noteikt, ka līdz 2018. gada 31. decembrim un vismaz uz diviem gadiem persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir nodokļa maksātājs, kas ir saņēmis šādas piegādes:
[..]
i) graudaugu un tehnisko kultūru, tostarp eļļas augu sēklu un cukurbiešu, ko galapatēriņa stadijā parasti neizmanto neizmainītā stāvoklī, piegāde;
[..]
1.a Dalībvalstis var paredzēt nosacījumus, lai piemērotu 1. punktā paredzēto sistēmu.
1.b Piemērojot 1. punktā paredzēto sistēmu to preču piegādēm vai to pakalpojumu sniegšanai, kas uzskaitīti minētā punkta c) līdz j) apakšpunktā, ievieš atbilstīgus un efektīvus ziņošanas pienākumus nodokļa maksātājiem, kuri piegādā tādas preces vai sniedz tādus pakalpojumus, kam piemēro 1. punktā paredzēto sistēmu.”

- 5 Saskaņā ar Padomes Īstenošanas lēmumu (2011. gada 20. jūnijs), ar ko Rumānijai atļauj piemērot īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK (OV 2011, L 163, 26. lpp.) 193. panta, kas piemērojams līdz 2013. gada 31. maijam, un pēc tam – saskaņā ar PVN direktīvas 199.a panta 1. punktu redakcijā pēc Direktīvas 2013/43 šī dalībvalsts piemēroja apgrieztās maksāšanas sistēmu konkrētiem graudaugiem, tostarp rapšiem.

Rumānijas tiesību akti

- 6 Saskaņā ar 2003. gada 24. decembra *Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală* (Valdības rīkojums Nr. 92 par nodokļu procesuālo kodeksu) (2003. gada 29. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 941) 7. panta 2. punktu:

“Nodokļu iestādei ir tiesības pēc savas ierosmes izanalizēt faktisko situāciju, saņemt un izmantot visu informāciju un nepieciešamos dokumentus, lai pareizi konstatētu nodokļu maksātāja nodokļu situāciju. Savā analizē nodokļu iestāde identificē un ņem vērā visus katra gadījuma būtiskos apstākļus”.

- 7 Šī kodeksa 205. panta “Iespēja iesniegt sūdzību” 1. punktā ir paredzēts:

“Par parādsaistību aktu, kā arī pret jebkuru administratīvu aktu nodokļu jomā var iesniegt sūdzību atbilstoši likumam. Tā kā sūdzība ir iekšējās administratīvās pārsūdzības līdzeklis, tā neatņemt personai, kurai ar administratīvo aktu vai tā neesamību nodokļu jomā ir nodarīts kaitējums, tiesības celt prasību tiesā likumā paredzētajos nosacījumos”.

- 8 Saskaņā ar minētā kodeksa 207. panta 1. punktu:

“Sūdzība jāiesniedz 30 dienu laikā no šā administratīvā akta nodokļu jomā paziņošanas dienas, pretējā gadījumā iestājas noilgums.”

- 9 Šis paša kodeksa 213. panta “Sūdzības izskatīšana” 1. un 4. punktā ir noteikts:

“(1) Kompetentā iestāde, kas izskata sūdzību, pārbauda faktiskos un tiesiskos iemeslus, kuri ir administratīvā akta nodokļu jomā pamatā. Sūdzības izskatīšanā ņem vērā lietas dalībnieku argumentus, tiesību normas, uz kurām tie atsaucas, un lietas materiālus. Sūdzību izskata tādā apjomā, kā lūgts šajā sūdzībā.

[..]

(4) Sūdzības iesniedzēji, personas, kas iestājas lietā, vai to pilnvarotās personas var iesniegt jaunus pierādījuma dokumentus sava pieteikuma pamatošanai. Šādā gadījumā apstrīdētā administratīvā akta nodokļu jomā izdevējai nodokļu iestādei vai kontroli veicošai struktūrai atkarībā no gadījuma, jābūt iespējai izteikties par jaunajiem elementiem.”

- 10 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571 par Nodokļu kodeksu) (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927), ko groza un papildina ar 2006. gada 17. jūlija *Legea nr. 343* (Likums Nr. 343) (2006. gada 1. augusta *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 662), ar kuru Rumānijas tiesībās tika transponēta tostarp PVN direktīva, 159. pantā ir noteikts:

“(1) Rēķinos vai citos dokumentos, kas saistīti ar rēķiniem, ierakstītās informācijas koriģēšana tiek veikta šādā kārtībā:

- a) ja dokuments nav nodots saņēmējam, tas tiek atcelts un tiek izdots jauns dokuments;

b) ja dokuments ir nodots saņēmējam, tad vai nu tiek izdots jauns dokuments, kurā ietver, pirmkārt, sākotnējā dokumentā iekļauto informāciju, koriģētā dokumenta numuru un datumu, vērtības ar mīnusa zīmi (“-”), un, otrkārt, pareizo informāciju un vērtības, vai arī tiek izdots jauns dokuments ar pareizo informāciju un vērtībām, un vienlaikus tiek izdots dokuments ar vērtībām ar mīnusa zīmi, kurā norāda koriģētā dokumenta numuru un datumu.

[..]

(3) Nodokļa maksātāji, attiecībā uz kuriem tiek veikta nodokļu pārbaude, kuras laikā tikušas konstatētas kļūdas samaksātā nodokļa aprēķinā, un kuriem ir jāmaksā šīs summas atbilstoši administratīvajam aktam, ko izdod kompetentā nodokļu iestāde, var izdot saņēmējiem adresētus koriģējošos rēķinus atbilstoši 1. panta b) apakšpunktam. Izdotajos rēķinos tiek pieminēts, ka tie ir izdoti pēc pārbaudes, un šie rēķini tiek ierakstīti atsevišķā PVN deklarācijas sadaļā. Saņēmējiem ir tiesības atskaitīt šajos rēķinos ierakstīto nodokli konkrētās robežās un saskaņā ar 145.–147.ter pantā noteiktiem nosacījumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 11 Laikā no 2013. gada 10. līdz 14. oktobrim *Donauland SRL* – saskaņā ar Rumānijas tiesībām reģistrēta komercsabiedrība – piegādāja rapšus *Almos Alfons Mosel Handels GmbH* (turpmāk tekstā – “*Almos*”) – saskaņā ar Vācijas tiesībām reģistrētai komercsabiedrībai. Tā uzskatīja šos atbilstošos darījumus par piegādi Kopienā.
- 12 Tā kā *Donauland* nevarēja saistībā ar to veiktās nodokļu pārbaudes laikā iesniegt dokumentus, kas apliecina, ka šādi piegādātie rapši bija izvesti no Rumānijas teritorijas, kompetentā nodokļu iestāde uzskatīja, ka atbrīvojums no PVN, kas ir paredzēts par preču piegādēm Kopienas iekšienē, nebija piemērojams šiem darījumiem. Tātad šī iestāde ar 2014. gada 4. marta paziņojumu par nodokli (turpmāk tekstā – “2014. gada 4. marta paziņojums par nodokli”) uzlika summu 440 241 Rumānijas leju (RON) apmērā (apmēram 100 000 EUR) kā PVN par *Almos* paredzēto rapšu piegādi 2013. gada oktobrī, kas tika kvalificētas kā ar parasto 24 % likmi apliekamas piegādes valsts iekšienē. *Donauland* šo paziņojumu par nodokli neapstrīdēja, un līdz ar to tas kļuva galīgs.
- 13 2014. gada 27. martā *Donauland* saskaņā ar 2014. gada 4. marta paziņojumu par nodokli pārkvalificēja attiecīgās piegādes Kopienas iekšienē, tās klasificējot piegāžu valsts teritorijā kategorijā, kurām piemēro parasto PVN likmi, un izrakstīja šādi koriģētos rēķinus. Šajos rēķinos bija konstatēta minēto piegāžu Kopienas iekšienē atcelšana un to pārkvalificēšana. Tajos bija pieminēts, ka tie ir koriģējošie rēķini, un precizēts, ka tie ir izdoti, pamatojoties uz 2014. gada 4. marta paziņojumu par nodokli.
- 14 2014. gada 28. martā *Almos* informēja *Donauland*, ka tā ir konstatējusi, ka minētajos koriģējošajos rēķinos ir pieminēts tās Vācijas nodokļa maksātājas numurs, un lūdza koriģēt šos rēķinus, pārņemot Rumānijas identifikācijas datus. *Almos* arī norādīja *Donauland*, ka šie rapši nebija izvesti no Rumānijas teritorijas un ka uz attiecīgajām piegādēm attiecas PVN apgrieztās maksāšanas kārtība.
- 15 Līdz ar to 2014. gada 31. martā *Donauland* izdeva jaunus koriģējošos rēķinus, pārkvalificējot šajā lietā aplūkotās piegādes valsts iekšienē, kurām piemēro PVN pēc parastās likmes, lai tās klasificētu tajā preču piegāžu kategorijā, kurai piemēro PVN apgrieztās maksāšanas kārtību, jo pircējs tās bija nepareizi identificējis, kas tika konstatēts pēc *Almos* 2014. gada 28. marta paziņojuma. Tā kā šie jaunie koriģējošie rēķini tika ņemti vērā PVN deklarācijā par 2014. gada martu, *Donauland* atskaitīja ar šiem rēķiniem saistīto PVN no maksājamā PVN par esošo periodu. Tā kā tai tika aprēķināta negatīva PVN summa, *Donauland* lūdza atlīdzināt PVN 440 241 RON (apmēram 100 000 EUR apmērā), kas atbilst 2014. gada 4. marta paziņojumā par nodokli minētajam papildu PVN.

- 16 Pēc tam, kad laikā no 2016. gada 28. novembra līdz 2017. gada 10. februārim kompetentā nodokļu iestāde bija pārbaudījusi minēto iesniegumu par PVN atmaksāšanu, tā ar 2017. gada 10. februāra paziņojumu par nodokli (turpmāk tekstā – “2017. gada 10. februāra paziņojums par nodokli”) galīgā veidā uzlika *Terracult*, kas bija 2016. gada 1. augustā apvienošanās rezultātā iegādājusies *Donauland*, šo summu 440 241 RON (apmēram 100 000 EUR apmērā) kā papildu PVN saistībā ar 2013. gada oktobrī veiktajām rapšu piegādēm. Šī nodokļu iestāde tostarp uzskatīja, ka šo rapšu piegāžu pār kvalificēšana un to klasificēšana tādu preču kategorijā, kurām piemēro PVN apgrieztās maksāšanas kārtību, prettiesiski atceļot 2014. gada 4. marta paziņojuma par nodokli sekas, lai gan tas jau bija kļuvis galīgs.
- 17 *Terracult* iesniedza administratīvu sūdzību par 2017. gada 10. februāra paziņojumu par nodokli, kura tika noraidīta 2017. gada 14. jūlijā.
- 18 2018. gada 2. februārī *Terracult* cēla prasību *Tribunalul Arad* (Aradas apgabaltiesa, Rumānija), lūdzot tostarp atcelt 2017. gada 14. jūlija lēmumu, ar kuru ir noraidīta tā sūdzība, daļēji atcelt 2017. gada 10. februāra paziņojumu par nodokli un atmaksāt summu, kas samaksāta atbilstoši 2014. gada 4. marta paziņojumam par nodokli. *Terracult* norādīja, ka šī atmaksāšana ir jāveic tādēļ, ka *Donauland* esot vispirms tikai vienkārši piekritusi *Almos* sniegtajai informācijai, saskaņā ar kuru rapši tiks izvesti no Rumānijas teritorijas, un tad 2014. gada 4. marta paziņojumam par nodokli, kurā konstatēts ka minētie rapši nav izvesti no šīs teritorijas un kurā noteikts pienākums samaksāt papildu PVN par piegādēm valsts iekšienē, kā arī, visbeidzot, to faktu patiesumam, kas nozīmē, ka šīm piegādēm jāpiemēro PVN apgrieztās maksāšanas kārtība. *Terracult* norādīja, ka normas par šo kārtību un PVN neitralitātes princips prasot, lai minētajos rēķinos 2014. gada 31. martā veiktās korekcijas tiktu akceptētas atbilstoši faktu patiesumam un nepamatoti iekasētais papildu PVN tiek atmaksāts.
- 19 2018. gada 18. maijā šī tiesa noraidīja *Terracult* prasību, jo *Donauland* nebija iesniegusi administratīvu sūdzību, kas tai ļautu grozīt nodokļu faktisko 2014. gada 4. marta paziņojumā par nodokli norādīto stāvokli. 2018. gada 29. jūnijā *Terracult* iesniedza *Curtea de Apel Timișoara* (Timișoaras apelācijas tiesa, Rumānija) apelācijas sūdzību par nolēmumu, ar kuru tika noraidīta tā prasība.
- 20 Šauboties par to, vai šis valsts tiesiskais regulējums ir saderīgs ar Savienības tiesībām, un par valsts iestāžu veikto tā piemērošanu, *Curtea de Apel Timișoara* (Timișoaras apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai PVN direktīva, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkojamie nepieļauj tādu administratīvu praksi un/vai valsts tiesiskā regulējuma noteikumus, ar ko tiek aizliegts koriģēt rēķinus un attiecīgi iekļaut koriģētos rēķinus PVN deklarācijā par laikposmu, kurā tika veikta korekcija, par darījumiem, kas veikti laikposmā, par kuru veikta nodokļu pārbaude, pēc kuras nodokļu iestādes izdevušas paziņojumu par nodokli, kas ir kļuvis galīgs, ja pēc paziņojuma par nodokli izdošanas tiek konstatēti papildu dati un informācija, kuru dēļ būtu jāpiemēro atšķirīgs nodokļu režīms?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 21 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas normas, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādā veidā, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu vai administratīvo praksi, kas neļauj nodokļu maksātājam, kurš veicis darījumus, kuri vēlāk izrādījušies piederam pie PVN apgrieztās maksāšanas kārtības, koriģēt rēķinus par šiem darījumiem un balstīties uz iepriekšējās nodokļu deklarācijas korekcijām vai uz jaunas nodokļu deklarācijas iesniegšanu, ņemot vērā šādi veiktās korekcijas, lai tam tiktu atmaksāts nepamatoti uzrēķinātais un šī nodokļu maksātāja samaksātais PVN, tāda iemesla dēļ, ka par periodu, kurā šie

darījumi tikuši veikti, jau tika veikta nodokļu pārbaude, kuras beigās kompetentā nodokļu iestāde izdeva paziņojumu par nodokli, kurš, tā kā šis nodokļu maksātājs to nebija apstrīdējis, bija kļuvis galīgs.

- 22 Starp ieinteresētajām personām, kas iesniegušas rakstveida apsvērumus šajā lietā, nav strīda par to, ka par jebkuru rapšu piegādi, ko nodokļu maksātājs piegādātājs veicis 2013. gada oktobrī Rumānijā citam nodokļu maksātājam, uz katru no tiem, kam ir Rumānijas nodokļa maksātāja identifikācijas numurs, ir jāattiecinā PVN apgrieztās maksāšanas kārtība. Taču, piemērojot šo kārtību, starp piegādātāju un šo piegāžu adresātu nodokļa maksātāju nenotiek neviens PVN maksājums, jo pēdējam minētajam par veiktajām darbībām ir jāmaksā PVN priekšnodoklis (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 Tā kā šādam piegādātājam nebija jāmaksā PVN, atbilstoši PVN direktīvas 193., 199. un 199.a pantam to nevar uzskatīt par PVN maksātāju un apstākļi, ka šis piegādātājs ir samaksājis PVN, balstoties uz kļūdainu pieņēmumu, ka attiecīgā piegāde nebija pakļauta PVN apgrieztās maksāšanas kārtībai, neļauj atkāpties no šīs normas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 23. aprīlis, *GST – Sarviz Germania*, C-111/14, EU:C:2015:267, 28. un 29. punkts), tādējādi kļūdaini uzrēķinātais un samaksātais PVN principā minētajam piegādātājam ir jāatmaksā.
- 24 Proti, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības saņemt nodokļu, kas dalībvalstī iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesību normas, atmaksu ir Savienības tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Tātad attiecīgajai dalībvalstij principā ir jāatmaksā tie nodokļi, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības. Pieteikuma par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu pamatā ir nepamatotu maksājumu atgūšanas tiesības, kuru mērķis atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ir novērst no nodokļa nesaderības ar Savienības tiesībām izrietošās sekas, neitralizējot finansiālo slogu, kas nepamatoti ir uzlikts tirgus dalībniekam, kurš galu galā to ir faktiski samaksājis (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. un 30. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 25 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN neitralitātes principa, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, mērķis ir pilnībā atvieglot nodokļa maksātājam tā saimnieciskajā darbībā uzlikto PVN slogu. Tādējādi šī sistēma nodrošina perfektu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajai darbībai pašai principā ir piemērojams PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Kas attiecas uz kļūdaini uzrēķinātā PVN atmaksāšanu, Tiesa jau ir norādījusi, ka PVN direktīvā nav paredzēta neviena norma par kļūdaini uzrēķinātā PVN korekciju no rēķina izrakstītāja puses un ka šādos apstākļos principā dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos kļūdaini uzrēķinātais PVN varētu tikt koriģēts (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Lai tiktu nodrošināta PVN neitralitāte, dalībvalstīm savā iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt rēķinā nepamatoti uzrēķinātos nodokļus, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Tomēr, ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējuma risku, PVN neitralitātes princips prasa, ka nepamatoti uzrēķinātais PVN var tikt koriģēts, un dalībvalstis šādu korekciju nedrīkst padarīt atkarīgu no minētā rēķina izrakstītāja labticības. Šī korekcija nedrīkst būt atkarīga no nodokļu administrācijas rīcības brīvības (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 29 Taču tādu preču piegādes gadījumā, uz kurām attiecas apgrieztās maksāšanas kārtība, nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks saistībā ar tiesībām uz atmaksu ir ierobežots. Proti, lai gan minēto piegāžu adresāts ir PVN priekšnodokļa maksātājs, tas principā var atskaitīt šo pašu nodokli tādā veidā, ka nodokļu administrācijai nav jāmaksā neviena summa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Līdz ar to, tā kā nav riska zaudēt nodokļu ieņēmumus, atteikums atmaksāt piegādātājam nepamatoti iekasēto PVN, kas tika iekļauts rēķinā, lai gan šī piegādātāja veiktajai piegādei tā saimnieciskajai darbībai, kura apliekama ar PVN, bija piemērojamas nevis parastās PVN sistēmas normas, bet PVN apgrieztās maksāšanas kārtība, nozīmē, ka tam tiek noteikts nodokļu slogs, neievērojot PVN neitralitātes principu.
- 31 Turklāt efektivitātes un samērīguma principi arī nepieļauj tādu tiesisko regulējumu vai administratīvu praksi, kāda tiek aplūkota pamatlietā.
- 32 Runājot par efektivitātes principu, kas prasa, lai valsts procesuālā norma nepadara par praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti izmantot ar Savienības tiesībām personām piešķirtās tiesības, no Tiesas judikatūras izriet, ka iespēja iesniegt PVN atmaksāšanas pieteikumu, to neierobežojot laikā, būtu pretrunā tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu situācija, ņemot vērā tā tiesības un pienākumus pret nodokļu administrāciju, netiek bezgalīgi apšaubīta. Tiesa par saderīgu ar Savienības tiesībām ir atzinusi saprātīgu termiņu noteikšanu prasības iesniegšanai, kuru neievērošanas gadījumā tiesiskās drošības interesēs iestājas noilgums, vienlaikus aizsargājot ieinteresēto personu un attiecīgo iestādi. Proti, šādi termiņi nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas, pat ja principā šāda termiņa izbeigšanās sekas ir tādas, ka celtā prasība tiek pilnībā vai daļēji noraidīta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 41. un 42. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 33 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā nodokļu iestādes un tiesa, kas lēmusi pirmajā instancē, ir atteikušas piegādātājam tiesības izmantot valsts nodokļu tiesiskā regulējuma noteikumus, kas regulē iespēju saņemt kļūdaini uzrēķinātā un samaksātā PVN atmaksu piecu gadu termiņā, koriģējot tā izdotos rēķinus, tādēļ, ka šim piegādātājam atbilstoši pamatlietā aplūkojamajam valsts tiesiskajam regulējumam šādas atmaksāšanas nolūkā bija jāizmanto iespēja apstrīdēt pirmo paziņojumu par nodokli, pirms tas kļuvis galīgs.
- 34 Tomēr, kā norādījis ģenerāladvokāts secinājumu 47. punktā, lai gan valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir 30 dienas no paziņojuma par nodokli izdošanas, lai par to iesniegtu sūdzību, šim nodokļa maksātājam var būt ļoti maz laika šādas sūdzības iesniegšanai vai pat var iestāties noilgums, ja pēc šā paziņojuma izdošanas tiek konstatēti fakti, kuru dēļ varētu to pārsūdzēt, tādējādi, ka tiesību uz PVN atmaksāšanu izmantošana no nodokļu maksātāja puses kļūst praktiski neiespējama vai vismaz pārlietu apgrūtināta. Šajā gadījumā atbilstoši Tiesas rīcībā esošajai informācijai *Terracult* priekštecim bija tikai dažas dienas, lai lietderīgi apstrīdētu pirmo paziņojumu par nodokli, uzsākot tam pieejamo sūdzības procedūru.
- 35 Šādos apstākļos efektivitātes princips liedz šādu tiesisko regulējumu vai administratīvo praksi, ciktāl tajos nodokļu maksātājam var liegt iespēju koriģēt tā konkrētu darījumu rēķinus un uz to atsaukties, prasot šim nodokļu maksātājam kļūdaini uzrēķinātā un tā samaksātā PVN atmaksu, lai gan minētajā tiesiskajā regulējumā noteiktais piecu gadu termiņš vēl nav beidzies (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 40. punkts).
- 36 Runājot par iesniedzējtiesas jautājumiem attiecībā uz samērīguma principu, jāatgādina, ka valsts likumdevējam ir iespēja nodokļa maksātāja formālos pienākumus saistīt ar sankcijām, kas var mudināt tos ievērot minētos pienākumus, lai nodrošinātu PVN sistēmas pienācīgu darbību, un ka tādējādi

administratīvs naudas sods varētu tikt piemērots nodokļa maksātājam, kura pieteikuma par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu pamatā ir bijusi tā paša neuzmanība (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 48. un 49. punkts).

- 37 Jānorāda – pat pieņemot, ka ir konstatēta nodokļa maksātāja nolaidība, kas ir jākonstatē iesniedzējtiesai, attiecīgajai dalībvalstij ir jāizmanto līdzekļi, kuri, atļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesiskajā regulējumā norādīto mērķi, rada vismazāko iespējamo kaitējumu principiem, kas noteikti Savienības tiesību aktos, kāds ir PVN neitralitātes princips. Līdz ar to, ņemot vērā šo principu ieņemamo vietu kopējā PVN sistēmā, šāda sankcija, kas ietver absolūtu kļūdaini uzrēķinātā un nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanas tiesību atteikumu, šķiet nesamērīga (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 50. un 51. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 38 Tāpat ir jāpiebilst, kā ir uzsvērusi Rumānijas valdība, ka ir jāatsaka tiesības uz PVN atmaksāšanu, ja šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciskā vai ļaunprātīgā veidā. Proti, cīņa pret krāpšanu un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis un tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 3. oktobris, *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr šajā lietā iesniedzējtiesa nekādā veidā savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav konstatējusi šādas krāpšanas vai ļaunprātības esamību.
- 39 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu vai valsts administratīvu praksi, kura neļauj nodokļu maksātājam, kas ir veicis darījumus, par kuriem vēlāk izrādījies, ka uz tiem attiecas PVN apgrieztās maksāšanas kārtība, koriģēt rēķinus saistībā ar šiem darījumiem un uz tiem atsaukties, lai koriģētu agrāku nodokļu deklarāciju vai iesniegtu jaunu nodokļu deklarāciju, ņemot vērā šādi veiktās korekcijas, lai saņemtu kļūdaini uzrēķināto un šī nodokļu maksātāja samaksāto PVN, tāda iemesla dēļ, ka par periodu, kurā minētie darījumi ir tikuši veikti, jau ir veikta nodokļu pārbaude, kuras nobeigumā kompetentā finanšu iestāde ir izdevusi paziņojumu par nodokli, kurš ir kļuvis galīgs, jo minētais nodokļu maksātājs to nav apstrīdējis.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 40 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 (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs), noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu vai valsts administratīvu praksi, kura neļauj nodokļu maksātājam, kas ir veicis darījumus, par kuriem vēlāk izrādījies, ka uz tiem attiecas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) apgrieztās maksāšanas kārtība, koriģēt rēķinus saistībā ar šiem darījumiem un uz tiem atsaukties, lai koriģētu agrāku nodokļu deklarāciju vai iesniegtu jaunu nodokļu deklarāciju, ņemot vērā šādi veiktās korekcijas, lai saņemtu kļūdaini uzrēķinātā un šī nodokļu maksātāja samaksāto PVN, tāda iemesla dēļ, ka par periodu, kurā minētie darījumi ir tikuši veikti, jau ir veikta nodokļu pārbaude, kuras nobeigumā kompetentā finanšu iestāde ir izdevusi paziņojumu par nodokli, kurš ir kļuvis galīgs, jo minētais nodokļu maksātājs to nav apstrīdējis.

[Paraksti]