



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2021. gada 18. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Netiešie nodokļi – PVN – Direktīva 2006/112/EK –
Preču iegāde Kopienas iekšienē – Samaksātā priekšnodokļa atskaitīšana par šādu iegādi –
Formālas prasības – Materiāltiesiskas prasības – Nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņš –
Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-895/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vojevodistes administratīvā tiesa Glivicē, Polija) iesniedza ar 2019. gada 4. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 4. decembrī, tiesvedībā

A.

pret

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej,

piedaloties

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Pisarra [*N. Piçarra*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente),

ģenerālvokāts: H. Saugmandsgors Ēe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- A. vārdā – *M. Bielawski, doradca podatkowy,*
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców* vārdā – *P. Chrupek, radca prawny,*
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna,* pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Siekierzyńska* un *J. Jokubauskaitė,* pārstāves,

* Tiesvedības valoda – poļu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

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.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 167. un 178. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp A. un *Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej* (Valsts nodokļu informācijas direktors, Polija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par priekšnodokli maksājamā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par iegādēm Kopienas iekšienē atskaitīšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktam:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

- b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –
 - i) nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds un kam nav tiesības uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants.”

- 4 Šis direktīvas 68. pantā ir noteikts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē.

Uzskata, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā.”

- 5 Minētās direktīvas 69. pantā ir paredzēts:

“Ja ir notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, PVN kļūst iekasējams pēc rēķina izsniegšanas vai pēc 222. panta pirmajā daļā minētā termiņa, ja līdz minētajai dienai rēķins nav izsniegts.”

- 6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 167. pantam:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

7 PVN direktīvas 168. pantā 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:

[..]

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

[..].”

8 Šīs direktīvas 178. pantā ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

[..]

c) 168. panta c) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē – 250. pantā paredzētajā PVN deklarācijā jānorāda visa vajadzīgā informācija, lai noteiktu PVN summu, kas jāmaksā par nodokļa maksātāja veikto iekšējo preču iegādi Kopienas iekšienē, un jāsiglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 5. iedaļu;

[..].”

9 Saskaņā ar minētās 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 saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus, atskaitīšanas tiesības īsteno vienīgi piegādes laikā.”

10 Šīs pašas direktīvas 180. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu.”

11 PVN direktīvas 181. pantā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājam, kuram nav saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 5. iedaļu sagatavota rēķina, dalībvalstis var atļaut attiecībā uz Kopienas iekšienē iegādātajām precēm veikt 168. panta c) punktā minēto atskaitīšanu.”

12 Šīs direktīvas 182. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis paredz nosacījumus un sīki izstrādātus noteikumus 180. un 181. panta piemērošanai.”

13 Saskaņā ar minētās direktīvas 222. panta pirmo daļu:

“Par preču piegādi, kas veikta saskaņā ar 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem, vai par pakalpojumu sniegšanu, par ko atbilstīgi 196. pantam PVN maksā pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, rēķinu izsniedz ne vēlāk kā tā mēneša piecpadsmītajā dienā, kas ir pēc mēneša, kurā iestājies nodokļa iekasējamības gadījums.”

14 Šīs pašas direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“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.”

Polijas tiesības

15 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; 2018. gada *Dz. U.*, 2174. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 86. pantā ir noteikts:

“1. Ciktāl nodokļu maksātājs izmanto preces un pakalpojumus ar nodokli apliekamiem darījumiem, tam ir tiesības atskaitīt no maksājamās nodokļu summas priekšnodokļa summu. [..]

[..]

10. Tiesības no maksājamā nodokļa summas atskaitīt priekšnodokļa summu rodas periodā, kurā radās nodokļa maksātāja pienākums maksāt nodokli par iegādātajām vai importētajām precēm un pakalpojumiem.

10.b Tiesības atskaitīt no maksājamā nodokļa summas priekšnodokļa summu šādos gadījumos:

[..]

2) 2. punkta 4. apakšpunkta c) punktā rodas saskaņā ar 10. punktu, ja nodokļa maksātājs:

a) saņem rēķinu, kas apliecina preču piegādi, kas tam veido preču iegādi Kopienas iekšienē trīs mēnešu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā radies pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm;

b) nodokļa summu, kas maksājama par preču iegādi Kopienas iekšienē, iekļauj nodokļu deklarācijā, kurā viņam ir jāaprēķina šis nodoklis, ne vēlāk kā trīs mēnešus pēc tā mēneša beigām, kurā ir radies pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm.

[..]

10.i Ja nodokļa maksātājs nodokļa summu iekļauj nodokļu deklarācijā, kurā tam ir pienākums aprēķināt šo nodokli, pēc 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punktā un 3. apakšpunktā paredzētā termiņa, viņš var vēl vairāk palielināt priekšnodokļa summu, veicot aprēķinu par taksācijas periodu, attiecībā uz kuru nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņš vēl nav beidzies.

[..]

13. Ja nodokļa maksātājs no maksājamā nodokļa summas nav atskaitījis priekšnodokļa summu 10., 10.d, 10.e un 11. punktā noteiktajos termiņos, viņš var atskaitīt maksājamā nodokļa summu, koriģējot nodokļu deklarāciju par laikposmu, kurā radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bet ne vēlāk kā piecus gadus no tā gada sākuma, kurā radušās atskaitīšanas tiesības, ievērojot 13.a punktu.

13.a Ja nodokļa maksātājs attiecībā uz preču iegādēm Kopienas iekšienē, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuriem preču vai pakalpojumu saņēmējs ir nodokļa maksātājs saskaņā ar 17. pantu, no maksājamā nodokļa summas nav atskaitījis priekšnodokļa summu 10. un 11. punktā noteiktajos termiņos, viņš var atskaitīt maksājamā nodokļa summu, koriģējot nodokļu deklarāciju par laikposmu, kurā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir radušās, bet ne vēlāk kā piecus gadus pēc tā gada beigām, kura laikā ir radušās atskaitīšanas tiesības.”

- 16 Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punkta redakcija izriet no grozījumiem tiesību aktos, kas stājās spēkā 2017. gada 1. janvārī. Ar šiem grozījumiem ievadfrāze “ne vēlāk kā trīs mēnešus pēc tā mēneša beigām, kurā radies pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm”, ir iekļauta šajā tiesību normā. Pirms šī datuma minētajā tiesību normā nebija noteikts nekāds termiņš. Ar šiem pašiem grozījumiem šī likuma 86. pantā tika iekļauts 10.i punkts.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 17 A. ir sabiedrība, kas savas komercdarbības ietvaros veic tostarp preču iegādi Kopienas iekšienē Polijas teritorijā. Tā šīs preces izmanto darījumiem, kuri šajā teritorijā ir apliekami ar PVN.
- 18 A. vērsās nodokļu iestādē ar lūgumu pieņemt saistošu nodokļu izziņu attiecībā uz šādu faktisko situāciju. Noteiktās situācijās tā nevarot norādīt maksājamo PVN, kas izriet no iegādēm Kopienas iekšienē, nodokļu deklarācijā, kas iesniegta triju mēnešu laikā, skaitot no tā mēneša beigām, kurā ir radies nodokļa maksāšanas pienākums attiecībā uz iegādātajām precēm. Šādā gadījumā tā šo PVN norādot pēc šī termiņa beigām, koriģējot savu nodokļu deklarāciju. Tas tā varot būt gadījumā, ja rēķins tiek iesniegts novēloti, ja A. ir nepareizi klasificējis darījumu vai ja persona, kas atbildīga par PVN reģistriem un deklarācijām, ir pieļāvusi kļūdu.
- 19 Konkrēti, A. jautāja nodokļu iestādei, vai šādā gadījumā tā var atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par preču iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā taksācijas periodā, kurā tika deklarēts maksājamais PVN, pat ja tā PVN deklarāciju ir koriģējusi pēc Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punktā paredzētā triju mēnešu termiņa beigām. A. uzskata, ka uz šo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, jo ar šo tiesību normu papildus PVN direktīvā paredzētajiem nosacījumiem, kuriem ir pakļautas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir pievienota papildu prasība un tā ir pretrunā nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem.
- 20 Kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, 2018. gada 27. decembrī nodokļu iestāde pieņēma saistošu nodokļu izziņu, saskaņā ar kuru Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punktā paredzētais triju mēnešu termiņš neierobežo tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un līdz ar to nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar PVN direktīvu vai nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem. Turklāt šīs direktīvas 178. pantā dalībvalstīm esot atļauts ieviest tādas formalitātes, kas ierobežo atskaitīšanas tiesības, kā, piemēram, šis triju mēnešu termiņš.
- 21 A. cēla prasību atcelt minēto saistošo nodokļu izziņu iesniedzējtiesā, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vojevodistes administratīvā tiesa Glivicē, Polija). Savas prasības pamatojumam tā norādīja, ka Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punkts nav saderīgs ar PVN direktīvas 167. un 178. pantu, kā arī ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem.
- 22 Iesniedzējtiesai ir šaubas par Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punkta saderību ar Savienības tiesībām.

- 23 Tā precizē, ka kopš 2017. gada 1. janvāra šajā tiesību normā ir paredzēts jauns nosacījums par termiņu, saskaņā ar kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir atkarīgas no nodokļu deklarācijas iesniegšanas triju mēnešu laikā, skaitot no tā mēneša beigām, kurā ir radies nodokļa maksāšanas pienākums attiecībā uz iegādātajām precēm. Tiklīdz šis termiņš ir beidzies, nodokļa maksātājam ir jākorrigē iepriekš iesniegtā deklarācija un PVN, kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par preču iegādi Kopienas iekšienē, saskaņā ar Likuma par PVN 86. panta 10.i punktu var atskaitīt tikai par kārtējo periodu. Tādējādi uz nodokļa maksātāju gulstas maksājamā PVN un, attiecīgā gadījumā, procentu samaksas ekonomiskais slogs.
- 24 Saskaņā ar pamatojuma izklāstu, kas pievienots šiem tiesību aktu grozījumiem, tiem būtu jāļauj labāk kontrolēt Kopienas iekšējo tirdzniecību, attiecībā uz kuru ir konstatēti pārkāpumi, un PVN apgriezto iekasēšanu.
- 25 Iesniedzējtiesa arī uzsver, ka Likuma par PVN 86. pantā ir noteikts piecu gadu termiņš maksājamā PVN koriģēšanai, savukārt šajā pantā ir paredzēti divi termiņi tiesību uz atskaitīšanu īstenošanai, proti, pirmkārt, triju mēnešu prekluzīvs termiņš šī nodokļa samaksai un, otrkārt, piecu gadu noilguma termiņš. Šis prekluzīvais termiņš varot radīt grūtības no Savienības tiesību viedokļa.
- 26 No Tiesas judikatūras izrietot, ka dalībvalstis principā var paredzēt prekluzīvus termiņus atskaitīšanas tiesību īstenošanai, ja vien tās ievēro līdzvērtības un efektivitātes principus. Turklāt šādi termiņi nedrīkstētu apdraudēt nodokļu neitralitātes principu un tiem būtu jābūt samērīgiem tādā ziņā, ka ar tiem netiek ieviestas pārmērīgas formalitātes salīdzinājumā ar izvirzītajiem mērķiem un tie nerada ekonomisku slogu nodokļa maksātājam. Lai novērtētu šo principu ievērošanu, ir jāņem vērā iemesli, kas ir izraisījuši nokavējumu nodokļu deklarācijā, atkarībā no tā, vai šie iemesli ir neatkarīgi no nodokļa maksātāja vai arī tie atspoguļo kļūdas, par kurām tas ir atbildīgs.
- 27 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa uzsver, ka, pirmkārt, triju mēnešu prekluzīva termiņa ieviešana, kura ilgums principā šķiet pietiekams, var mudināt nodokļa maksātāju būt disciplinētā, vienlaikus cīnoties pret tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Tādējādi šī termiņa mērķis esot novērst situācijas, kurās gadījumā, ja PVN priekšnodokļa summa ir vienāda ar maksājamo PVN, nodokļa maksātāji izmantotu novēlotas koriģēšanas iespējas nodokļu optimizācijas un tiesību ļaunprātīgas izmantošanas mērķiem. Otrkārt, tomēr pastāvot situācijas, kurās nodokļa maksātājs nespējot ievērot šo triju mēnešu termiņu, it īpaši gadījumā, ja rēķins tiek izsniegts novēloti vai nelikumīgi, vai tādu pārkāpumu gadījumā, par kuriem ir atbildīgi pasta operatori. Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punktā neesot nekādi nošķirts tas, vai nodokļa maksātājs ir vai nav labticīgs.
- 28 Šī tiesa nonāca pie secinājuma, ka PVN direktīvas 167. un 178. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā Likuma par PVN 86. panta 10.b punkta 2. apakšpunkta b) punkts, ciktāl minētais triju mēnešu termiņš ir piemērojams labticīgam nodokļa maksātājam.
- 29 Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vojevodistes administratīvā tiesa Glivicē) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:
- “Vai [PVN direktīvas] 167. pants, to aplūkojot kopā ar 178. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem tiesības atskaitīt priekšnodokli tajā pašā taksācijas periodā, kurā ir jāmaksā maksājamais nodoklis attiecībā uz darījumiem, kuri ir preču iegāde Kopienas iekšienē, var tikt īstenotas tikai ar nosacījumu, ka maksājamais nodoklis par šādiem darījumiem tiek uzrādīts attiecīgā nodokļu deklarācijā, kas iesniegta prekluzīvā termiņā, kas Polijā ir trīs mēneši, skaitot no tā mēneša beigām, kurā ir radies pienākums maksāt nodokli par iegādātām precēm un pakalpojumiem?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 30 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 167. un 178. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesību uz PVN atskaitīšanu saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā taksācijas periodā, kurā ir jāmaksā PVN, īstenošana ir pakārtota tam, ka maksājamais PVN ir norādīts nodokļu deklarācijā, kas iesniegta triju mēnešu laikā, skaitot no tā mēneša beigām, kurā ir radies nodokļa maksāšanas pienākums.
- 31 Vispirms jāatgādina, ka saistībā ar iegādēm Kopienas iekšienē, piemērojot apgrieztās iekasēšanas sistēmu, starp preces pircēju un piegādātāju nenotiek nekāda PVN samaksa, jo pircējam par tā veiktajām iegādēm Kopienas iekšienē ir jāmaksā PVN priekšnodoklis, un principā tas var atskaitīt šo pašu nodokli tādējādi, ka tam nodokļu administrācijai nav jāmaksā nekāda summa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 33. punkts).
- 32 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par tā iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotajai kopējai PVN sistēmai raksturīgs pamatprincips (spriedumi, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Šīs tiesības, kā Tiesa vairākkārtīgi ir uzsvērusi, ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Saskaņā ar šīs direktīvas 69. pantu, ja ir notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, PVN kļūst iekasējams pēc rēķina izsniegšanas vai pēc minētās direktīvas 222. panta pirmajā daļā minētā termiņa beigām, ja līdz minētajai dienai rēķins nav izsniegts.
- 35 Turklāt tiesības uz PVN atskaitīšanu ir atkarīgas no PVN direktīvā paredzēto materiāltiesisko un formālo nosacījumu ievērošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 35. punkts).
- 36 Formālie nosacījumi, kuri tiek prasīti, lai rastos tiesības atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā par iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu, ir uzskaitīti tās 168. panta c) punktā. Šie nosacījumi prasa, lai šīs iegādes veiktu nodokļu maksātājs, lai tas būtu arī PVN maksātājs par minētajām iegādēm un lai attiecīgās preces tiktu izmantotas šo ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.
- 37 Savukārt PVN atskaitīšanas tiesību formālie nosacījumi attiecas uz to izmantošanas kārtību un kontroli, kā arī uz pareizu kopējās PVN sistēmas darbību, piemēram, pienākumiem saistībā ar ieņēmumu izrakstīšanu un deklarēšanu (spriedums, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 42. punkts).

- 38 Attiecībā uz PVN, kas maksājams par iegādēm Kopienas iekšienē, no PVN direktīvas 178. panta c) punkta izriet, ka atskaitīšanas tiesību izmantošana ir pakļauta nosacījumam, ka nodokļa maksātājs šīs direktīvas 250. pantā paredzētajā PVN deklarācijā ir norādījis visu informāciju, kas nepieciešama, lai noteiktu PVN summu, kura ir jāmaksā par tā iegādēm, un ka viņam ir rēķins, kas izrakstīts saskaņā ar minētās direktīvas XI sadaļas 3. nodaļas 3.–5. iedaļu.
- 39 Turklāt atbilstoši PVN direktīvas 179. panta pirmajai daļai atskaitīšana parasti tiek veikta, no kopējās nodokļa summas, kas maksājama par taksācijas periodu, atņemot PVN summu, “par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības”.
- 40 Saskaņā ar Tiesas judikatūru no minētā izriet, ka PVN atskaitīšana ir jāīsteno tajā laikposmā, kurā, pirmkārt, šīs tiesības ir radušās un, otrkārt, kurā nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 34. punkts, un 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 35. punkts).
- 41 Tādējādi atskaitīšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, ņemot vērā PVN direktīvas 167. pantu, brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 36. punkts).
- 42 Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 180. un 182. pantu nodokļa maksātājam, ievērojot zināmus valsts tiesiskajā regulējumā paredzētus nosacījumus un sīki izstrādātus noteikumus, var atļaut veikt atskaitīšanu pat tad, ja tas nav īstenojis savas tiesības laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 46. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 37. punkts).
- 43 Šajā ziņā dalībvalstīm saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu ir tiesības pieņemt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu. Tomēr tas nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tas nedrīkst apšaubīt PVN neitralitāti (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 47. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turístico*, C-516/14, EU:C:2016:690, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Šajā gadījumā saskaņā ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu tiesības atskaitīt PVN par iegādi Kopienas iekšienē rodas, ja triju mēnešu laikā no tā mēneša beigām, kurā ir radies pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm, nodokļa maksātājs, pirmkārt, saņem rēķinu, kas apliecina preču piegādi, kura tam veido preču iegādi Kopienas iekšienē, un, otrkārt, norāda PVN summu, kas ir jāmaksā par šo iegādi, nodokļu deklarācijā, kurā tam ir jāapreķina šis nodoklis. Ja šajā termiņā iesniegtajā deklarācijā šādas norādes nav, nodokļa maksātājs vēl var koriģēt savu deklarāciju piecu gadu laikā pēc tā gada beigām, kurā radušās tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams par iegādi Kopienas iekšienē. Šādā gadījumā nodokļa maksātājam par šo iegādi maksājamais PVN ir jāsamaksā ar atpakaļejošu spēku, savukārt PVN par šo iegādi viņš var atskaitīt tikai par kārtējo taksācijas periodu.
- 45 Šajā ziņā, pirmkārt, ciktāl šāds tiesiskais regulējums pašu atskaitīšanas tiesību rašanos, šķiet, pakļauj nosacījumiem par rēķina un deklarācijas saņemšanu, jānorāda, ka, ņemot vērā šī sprieduma 34. un 36. punktu, atskaitīšanas tiesību rašanās var tikt pakļauta tikai PVN direktīvā paredzētajiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem, kas attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē ir uzskaitīti šīs direktīvas 168. panta c) punktā. Savukārt tā nav obligāti atkarīga ne no rēķina, ne no PVN deklarācijas saņemšanas un PVN samaksas, kas ir jāmaksā par šādu iegādi konkrētā termiņā.
- 46 Otrkārt, tāda valsts tiesiskā regulējuma kā šī sprieduma 44. punktā aprakstītais sekas var būt tādas, ka maksājamā PVN summas un tās pašas atskaitāmās PVN summas, kas attiecas uz vienu un to pašu iegādi Kopienas iekšienē, aprēķināšana, neatkarīgi no lietas apstākļiem, nodokļa maksātāja labticības un par šādu iegādi maksājamā PVN novēlotas deklarēšanas iemesliem, nenotiks vienā un tajā pašā

taksācijas periodā. Šī tiesiskā regulējuma piemērošana aizkavē tiesību uz PVN, kas maksājams par iegādēm Kopienas iekšienē, izmantošanu tikai tādēļ vien, ka nav ievērots formāls nosacījums. Tādējādi, pamatojoties uz to, PVN nasta uz laiku gulstas uz nodokļa maksātāju.

- 47 Pirmkārt, no pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa apgrieztās iekasēšanas sistēmā PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, pat tad, ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamā informācija, lai konstatētu, ka pamatprasības ir izpildītas, tā attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru rezultātā šo tiesību izmantošanas iespējas tiktu iznīcinātas (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. un 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Citādi varētu būt, ja šādu formas prasību pārkāpums neļautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. punkts).
- 48 Otrkārt, jānorāda, ka prasība, kas atgādināta šī sprieduma 41. punktā un saskaņā ar kuru atskaitīšanas tiesības principā tiek īstenotas laikposmā, kurā nodoklis ir kļuvis iekasējams, var nodrošināt nodokļu neitralitāti. Tas ļauj nodrošināt, ka PVN samaksa un tā atskaitīšana notiek vienā un tajā pašā periodā tādējādi, ka nodokļa maksātājs tiek pilnībā atbrīvots no PVN nastas, kas maksājams vai samaksāts saistībā ar visu tā saimniecisko darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 35.–37. punkts).
- 49 Būtu pretēji šai loģikai uz laiku uzlikt nodokļa maksātājam PVN nastu, kas jāmaksā par iegādi Kopienas iekšienē, *a fortiori*, jo, kā izriet no šī sprieduma 31. punkta, par šādu iegādi nodokļu administrācijai nav jāmaksā nekāda summa.
- 50 Tādējādi, ja vien ir izpildīti tiesību uz PVN atskaitīšanu pamatnosacījumi – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, valsts tiesiskā regulējuma piemērošana nevar automātiski un formālas prasības neievērošanas dēļ liegt izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams par iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā laikposmā, kurā tiek samaksāta tā pati PVN summa, neņemot vērā visus atbilstošos apstākļus un it īpaši nodokļa maksātāja labticību.
- 51 No Tiesas judikatūras nevar izdarīt atšķirīgu secinājumu, saskaņā ar kuru dalībvalstis tiesiskās drošības dēļ varētu paredzēt prekluzīvu termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot atskaitīšanas tiesības, ja vien, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan tiesībām nodokļu jomā, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan analogām tiesībām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 52 No šī sprieduma 44. un 46. punktā izklāstītajiem faktiem izriet, ka triju mēnešu termiņš, kurš ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu ieviests, lai deklarētu PVN saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē, nevar tikt pielīdzināts noilguma termiņam šīs judikatūras izpratnē, kas rada tiesību uz nodokļa atskaitīšanu zaudēšanu.
- 53 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 43. punktā minētās judikatūras, dalībvalstu kompetencē ir paredzēt sankcijas, ievērojot samērīguma principu, gadījumā, ja netiek ievērotas formālas prasības attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanu saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu. It īpaši Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā noteikt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši

pārkāpuma smagumam, lai sodītu par formālo prasību neievērošanu (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 48. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 54 Savukārt valsts tiesiskais regulējums, ar kuru sistemātiski tiek aizliegts izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā periodā, kurā ir jāmaksā tā pati PVN summa, neparedzot, ka tiek ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi un it īpaši nodokļa maksātāja labticība, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, pirmkārt, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu gadījumā, kad, kā izriet no šī sprieduma 31. punktā minētās judikatūras, nodokļu administrācijai nav jāmaksā nekāda PVN summa, un, otrkārt, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā.
- 55 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 167. un 178. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt PVN saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā taksācijas periodā, kurā ir jāmaksā PVN, izmantošana ir pakārtota tam, ka maksājamais PVN ir norādīts nodokļu deklarācijā, kas iesniegta triju mēnešu laikā, sākot no tā mēneša beigām, kurā ir radies pienākums maksāt nodokli saistībā ar iegādātajām precēm.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 56 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 (devītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 167. un 178. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN) saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē tajā pašā taksācijas periodā, kurā ir jāmaksā PVN, izmantošana ir pakārtota tam, ka maksājamais PVN ir norādīts nodokļu deklarācijā, kas iesniegta triju mēnešu laikā, sākot no tā mēneša beigām, kurā ir radies pienākums maksāt nodokli saistībā ar iegādātajām precēm.

[Paraksti]