



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2021. gada 9. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošana – Astotā direktīva 79/1072/EEK – 3., 6. un 7. pants – Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksāšanas kārtība – Nodokļa maksātāji, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī – Atteikums atmaksāt samaksāto PVN – Dokumenti, kas pamato tiesības uz atmaksu – Attaisnojošu dokumentu neiesniegšana noteiktajā termiņā

Lietā C-294/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) iesniedza ar 2020. gada 5. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 1. jūlijā, tiesvedībā

GE Auto Service Leasing GmbH

pret

Tribunal Económico Administrativo Central,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] (referents) un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts: J. Tančevs [*E. Tanchev*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *GE Auto Service Leasing GmbH* vārdā – *A. Azpeitia Gamazo* un *A. Albarrán Jiménez*, *abogados*,
- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García* un *M. J. Ruiz Sánchez*, pārstāvji,
- Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek*, *O. Serdula* un *J. Vláčil*, pārstāvji,
- Igaunijas valdības vārdā – *N. Grünberg*, pārstāve,

* Tiesvedības valoda – spāņu.

- Grieķijas valdības vārdā – *M. Tassopoulou* un *S. Trekli*, kā arī *G. Avdikos*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Astoto direktīvu 79/1072/EEK (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā – “Astotā PVN direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *GE Auto Service Leasing GmbH* (turpmāk tekstā – “*Auto Service*”) un *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija) par atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN), par ko šī sabiedrība ir izrakstījusi rēķinus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā PVN direktīva

- 3 Padomes Direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 14. februāra Direktīvu 2006/18/EK (OV 2006, L 51, 12. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā PVN direktīva”), 17. pantā ir noteikts:
 - “1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
 2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:
 - a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;
 - b) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;
 - c) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

- a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;
- b) darījumiem, kam piešķirts atbrīvojums atbilstīgi 14. panta 1. punkta i) apakšpunktam, 15. pantam un 16. panta 1. punkta B, C un D daļai, kā arī šā panta 2. punktam;
- c) jebkurai no darījumiem, kuri ir atbrīvoti atbilstīgi 13. panta B daļas a) un d) punkta 1. līdz 5. apakšpunktam, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko paredzēts izvest uz valsti ārpus Kopienas.

[..]”

4. Saskaņā ar minētās direktīvas 28.f pantu:

“[..]

1. 4. Pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu, kas minēta 3. punktā, veic:

- nodokļu maksātājiem, kuri nav reģistrēti valsts teritorijā, bet ir reģistrēti citā dalībvalstī, saskaņā ar sīkākām īstenošanas noteikumiem, kas paredzēti [Astotajā PVN] direktīvā,

[..].”

Astotā PVN direktīva

5. Astotās PVN direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās PVN direktīvas] 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos un 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā.”

6. Šīs direktīvas 3. pantā ir noteikts:

“Lai iegūtu tiesības uz atmaksāšanu, katra 2. pantā minētā nodokļiem pakļautā persona, kas nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī:

- a) iesniedz 9. panta [pirmajā daļā] minētajai kompetentajai iestādei iesniegumu, kas veidots pēc A pielikumā ietvertā parauga, pievienojot fakturrēķinu vai ieviešanas dokumentu oriģinālus. Dalībvalstis visiem iesniedzējiem dara pieejamu paskaidrojošu paziņojumu, kurā obligāti ir ietverts C pielikumā noteiktais informācijas minimums;

- b) ar sertifikātu, ko izdevusi tās valsts oficiāla iestāde, kurā persona ir reģistrēta, sniedz pierādījumus, ka tā ir pakļauta nodokļiem attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli minētajā valstī. Ja 9. panta [pirmajā daļā] minētās kompetentās iestādes rīcībā jau ir šādi pierādījumi, nodokļiem pakļautajai personai tomēr nav jāsniedz jauni pierādījumi viena gada laikā, kopš tās valsts oficiāla iestāde, kurā persona ir reģistrēta, izdevusi pirmo sertifikātu. Dalībvalstis neizsniedz sertifikātus nodokļiem pakļautajām personām, kam piešķirts atbrīvojums no nodokļiem saskaņā ar [Sestās PVN direktīvas] 24. panta 2. punktu;
- c) ar rakstisku paziņojumu apliecina, ka tā nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valsts teritorijā 7. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajā un otrajā teikumā minētajā laikā;
- d) uzņemas atmaksāt jebkuru summu, ko tā saņēmusi kļūdas pēc.”

7 Minētās direktīvas 4. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Lai atbilstu atmaksājumu saņemšanas nosacījumiem, katra 2. pantā minētā nodokļiem pakļautā persona, kas nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valstī, izņemot 1. panta a) un b) punktā minētos pakalpojumus:

a) izpilda 3. panta a), b) un d) punktā noteiktās prasības;

[..].”

8 Šīs direktīvas 6. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis nedrīkst uzlikt 2. pantā minētajām nodokļiem pakļautajām personām nekādus pienākumus papildus 3. un 4. pantos minētajiem, izņemot pienākumu īpašos gadījumos sniegt informāciju, kas vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots.”

9 Saskaņā ar astotās PVN direktīvas 7. pantu:

“1. Šīs direktīvas 3. un 4. pantā noteiktais atmaksāšanas iesniegums attiecas uz fakturētu preču vai pakalpojumu iegādi vai arī uz importu, kas veikts ne mazāk kā trīs mēnešu vai ne vairāk kā vienu kalendāro gadu ilgā laikā. Iesniegumi tomēr var attiekties uz laika posmu, kas mazāks par trim mēnešiem, ja šis laika posms ir kalendārā gada atlikums. Iesniegumi var attiekties arī uz fakturrēķiniem vai ievēšanas dokumentiem, ko neaptver iepriekšējie iesniegumi un kas attiecas uz attiecīgajā kalendārajā gadā veiktiem darījumiem. Tos iesniedz 9. panta [pirmajā daļā] minētajām kompetentajām iestādēm sešus mēnešus pirms tā kalendārā gada beigām, kurā nodoklis jāmaksā.

[..]

3. Kompetentā iestāde, kas minēta 9. panta [pirmajā daļā], apzīmogo katru fakturrēķinu un/vai ievēšanas dokumentu, lai novērstu to izmantošanu citiem iesniegumiem, un atdod tos viena mēneša laikā.

4. Lēmumus par atmaksāšanas iesniegumiem paziņo sešu mēnešu laikā kopš dienas, kad tie kopā ar visiem dokumentiem, kas saskaņā ar šo direktīvu vajadzīgi iesnieguma izskatīšanai, iesniegti 3. punktā minētajai kompetentajai iestādei. Atmaksāšana pirms minētā laika posma beigām

notiek pēc iesniedzēja lūguma vai nu atmaksātājā dalībvalstī, vai arī valstī, kur persona ir reģistrēta. Otrā gadījumā bankas izdevumus naudas pārskaitīšanai maksā iesniedzējs.

Noraidot iesniegumu, norāda šāda lēmuma iemeslus. Šādus noraidījumus var pārsūdzēt attiecīgās dalībvalsts kompetentajās iestādēs, ievērojot tādu pašus nosacījumus attiecībā uz formu un laika ierobežojumiem kā attiecībā uz atmaksāšanas pieprasījumiem, ko iesniedz nodokļiem pakļautās personas tajā pašā valstī.

[..]”

Direktīva 2006/112/EK

- 10 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 411. un 413. pantā ir paredzēts, ka ar šo direktīvu Sestā direktīva tiek atcelta un tā stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī.

Direktīva 2008/9/EK

- 11 No Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112 paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.), 28. panta 1. un 2. punkta izriet, ka Direktīva 2008/9 ir piemērojama atmaksāšanas pieteikuma iesniegumiem, kas iesniegti pēc 2009. gada 31. decembra, un ka ar to atceļ Astoto PVN direktīvu, sākot no 2010. gada 1. janvāra.

Spānijas tiesību normas

- 12 1992. gada 28. decembra *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Likums 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli; 1992. gada 29. decembra *BOE* Nr. 312, 44247. lpp.) 119. pantā “Īpašs režīms, ko piemēro atmaksāšanai atsevišķiem uzņēmējiem vai tirgotājiem, kas nav reģistrēti PVN piemērošanas teritorijā”, ir noteikts:

“1. Uzņēmēji vai pašnodarbinātas personas, kas nav reģistrēti PVN piemērošanas teritorijā un attiecībā uz kuriem ir izpildīti nākamajā daļā minētie nosacījumi, var īstenot savas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu, ko tie ir samaksājuši vai kas vajadzības gadījumā tiem ir ticis pārņemts uz šo teritoriju, saskaņā ar šā panta noteikumiem.

[..]

2. Šajā pantā minēto tiesību uz atmaksu izmantošanas nosacījumi ir:

1.º Uzņēmēji vai pašnodarbinātās personas, kas vēlas uz to atsaukties, ir reģistrēti Kopienā, Kanāriju salās, Seūtā vai Meliljā vai citās trešās teritorijās.

[..]

2.º Laikposmā, uz kuru attiecas pieteikums, [uzņēmēji vai pašnodarbinātās personas] PVN piemērošanas teritorijā nav veikuši tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas ir apliekama ar PVN un kas nav šādi uzskaitītas:

- a) tādu preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, kuru saņēmējs ir PVN maksātājs saskaņā ar šī likuma 84. panta 1. punkta 2., 3. un 4. apakšpunktu;
- b) transporta pakalpojumi un papildpakalpojumi, kas ir atbrīvoti no PVN saskaņā ar šī likuma 21., 23., 24. un 64. pantu.

[..]

8. Atmaksas pieprasījumi var attiekties tikai uz ikgadējiem vai ceturkšņa laikposmiem uzreiz pirms atskaites perioda.

Tomēr atmaksas pieteikumi par īsāku laika posmu ir arī pieņemami ar nosacījumu, ka attiecīgais laikposms beidzas atbilstošā gada 31. decembrī.

9. Nodokļu administrācija var pieprasīt ieinteresētajām personām sniegt informāciju un apliecinājošos dokumentus, kas vajadzīgi, lai izvērtētu iesniegto atmaksāšanas pieteikumu pamatotību un it īpaši, lai pareizi noteiktu atmaksas summu saskaņā ar šā panta 4. un 5. punktu.

[..]”

- 13 1992. gada 26. novembra *Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común* (Likums 30/1992 par valsts pārvaldes iestāžu tiesisko režīmu un par vispārējo administratīvo procesu) 112. pantā – kurš tagad ir ietverts 2015. gada 1. oktobra *Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas* (Likums 39/2015 par valsts pārvaldes iestāžu vispārējo administratīvo procesu; 2015. gada 2. oktobra *BOE* Nr. 236, 89343. lpp.) 118. pantā – ir aizliegts “prasību izskatīšanā ņemt vērā prasītāja faktus, dokumentus vai argumentus, ko tas varēja iesniegt, bet nav iesniedzis kopā ar norādēm”, un precizēts, ka “pierādījumu iesniegšana netiek prasīta, ja to neesamība procedūras laikā ir novedusi pie apstrīdētā lēmuma pieņemšanas un tajā vainojama ieinteresētā persona”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 14 *Auto Service* ir Vācijā dibināta sabiedrība, kas 2006. gada 30. jūnijā un 2007. gada 29. jūnijā iesniedza *Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos* (Nodokļu administrēšanas valsts birojs, Nerezidentu PVN nodaļa, Spānija; turpmāk tekstā – “Spānijas nodokļu administrācija”) pieteikumus par to PVN summu atmaksu, kuras uzņēmēji vai pašnodarbinātās personas, kas nav reģistrēti nodokļa piemērošanas teritorijā, samaksājuši 2005. un 2006. finanšu gada laikā par kopējo summu 407 396,469 EUR.
- 15 2008. gada 19. martā Spānijas nodokļu administrācija nosūtīja *Auto Service* divus informācijas pieprasījumus, lai tā tai paziņotu rēķinu oriģinālus, pamatojoties uz kuriem *Auto Service* lūdz veikt minēto atmaksu, un sniegtu tai precizējumus par Spānijā veiktajiem darījumiem, kā arī par iegādāto preču vai pakalpojumu, uz kuriem attiecas atmaksāšanas pieprasījums, izlietojumu.

- 16 2008. gada 12. decembrī *Auto Service* norādīja Spānijas nodokļu administrācijai, ka tā joprojām pastāv uz savu lūgumu par atmaksāšanu, bet ka tai ir grūtības iesniegt pieprasītos dokumentus.
- 17 Ar 2009. gada 18. februāra lēmumiem, kas *Auto Service* paziņoti 2009. gada 21. aprīlī, Spānijas nodokļu administrācija noraidīja šīs sabiedrības lūgumus par atmaksu, kura 2009. gada 20. februārī šai administrācijai norādīja, ka tā ir Vācijas uzņēmums, kura darbība ir automašīnu piegāde Spānijas uzņēmumiem atbilstoši līzīngā līgumiem, kā arī neregulāra lietotu transportlīdzekļu pārdošana Spānijas teritorijā, šiem skaidrojumiem pievienojot arī dažus rēķinus apliecinājošus dokumentus.
- 18 *Auto Service* iesniedza administratīvo sūdzību par lēmumiem, ar kuriem noraidīti lūgumi par atmaksāšanu, un, lai gan atzina, ka tās atbilde uz informācijas pieprasījumiem ir novēlota, kā arī precizēja, ka tā katrā ziņā ir sniegta pirms šo lēmumu paziņošanas, tā pievienoja fakturrēķinus, kas izsniegti par sniegtajiem nomas pakalpojumiem, bet ne visus rēķinus, pamatojoties uz kuriem tika lūgts atmaksāt PVN.
- 19 Pirms lēmuma pieņemšanas par administratīvo sūdzību Spānijas nodokļu administrācija 2009. gada 13. jūlijā nosūtīja *Auto Service* jaunu informācijas pieprasījumu. Ar šo pieprasījumu *Auto Service* tika lūgts detalizēti izklāstīt iegādāto preču un/vai pakalpojumu, attiecībā uz kuriem tika lūgts atmaksāt PVN, izlietojumu un pierādīt, ka tie bija paredzēti darījumiem, kas dod tiesības uz atmaksu. Šajā nolūkā *Auto Service* tika lūgts iesniegt ar klientiem noslēgtos līgumus un izsniegtos rēķinus, apliecinājumu, ko izsniegušas tās valsts nodokļu iestādes, kurā bija tās juridiskā adrese vai galvenais uzņēmums, kas apliecina, ka tā ir PVN maksātāja, kā arī precizējumus par nodokļa likmi, kas bija piemērojama tās darbībai, un atskaitāmās daļas procentuālo daļu.
- 20 *Auto Service* uz šo jauno informācijas pieprasījumu neatbildēja.
- 21 Tā kā Spānijas nodokļu administrācijai nebija iesniegti visi prasītie dokumenti, tā 2010. gada 1. februārī pieņēma lēmumu par administratīvās sūdzības noraidīšanu un apstiprināja atmaksas atteikumu, pamatojoties uz to, ka *Auto Service* nebija pierādījusi tās pieteikumu pamatotību.
- 22 Šajā ziņā Spānijas nodokļu administrācija ieinteresētajai personai norādīja, ka dokumenti, kurus tā lūdza nosūtīt, bija paredzēti, lai pierādītu darījumu esamību nodokļa piemērošanas teritorijā, kā arī preču un pakalpojumu izmantošanu darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Šī administrācija piebilda, ka šie dokumenti paši bija paredzēti, lai ļautu tai pārbaudīt, vai ar klientiem noslēgtie līzīngā līgumi ietver preču izpirkšanas iespēju un izpirkuma noteikumus, noteikt, vai preces, kas ir līguma priekšmets, atrodas nodokļa piemērošanas teritorijā un vai uzņēmuma klienti bija vienības vai personas, kas ir reģistrētas nodokļa piemērošanas teritorijā. Šāda informācija tika lūgta arī, lai noteiktu, vai *Auto Service* darbības bija saistītas ar līzīngā līgumu, kā arī nodokļa likmi reģistrācijas valstī un piemērojamo atskaitīšanas procentu.
- 23 Apstrīdot šo lēmumu, *Auto Service* vērsās *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde), šajā saistībā iesniedzot rēķinus par pakalpojumu sniegšanu, līzīngā līgumus, vairākas periodiskas PVN deklarācijas, kā arī Vācijas iestāžu izdotus oficiālus apliecinājumus par savu nodokļu maksātāja statusu, kam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

- 24 *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde) noraidīja *Auto Service* iebildumus, pamatojoties uz to, ka atbilstošie pierādījumi bija jāiesniedz kompetentajai pārvaldības iestādei un tie vairs nevar tikt iesniegti sūdzības izskatīšanas procedūras stadijā.
- 25 2013. gada 24. janvārī *Auto Service* iesniedza prasību *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) par *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde) noraidīto lēmumu. Ar 2016. gada 22. septembra spriedumu *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) šo prasību noraidīja.
- 26 Lai pamatotu šo noraidījumu, tā tostarp norādīja, ka PVN atmaksas pieteikuma iesniedzējam ir jāiesniedz pierādījumi par savām tiesībām uz atmaksu administratīvā procesa stadijā un ka tas nevar sniegt atbildi uz administrācijas lūgumiem administratīvās sūdzības vai tiesvedības stadijā.
- 27 Par šo spriedumu *Auto Service* iesniedza kasācijas sūdzību *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija).
- 28 2018. gada 10. septembra spriedumā *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) norādīja, ka *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde), neraugoties uz tās ar tieslietām saistītas iestādes raksturu, ir pārvaldes iestāde, kurā ir obligāti jāvēršas, lai varētu celt prasību tiesā.
- 29 *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) uzskatīja, ka, ja vien nav notikusi tiesību ļaunprātīga izmantošana, Spānijas tiesībās administratīvajām tiesām ir noteikts pienākums ņemt vērā pierādījumus, kurus nodokļu maksātājs administratīvā procesa laikā nav iesniedzis nodokļu administrācijai.
- 30 Pēc tam *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) norādīja, ka Tiesas judikatūrā PVN jomā, pamatojoties uz PVN neitralitātes un samērīguma principiem, tiek dota priekšroku materiālo tiesību normām par PVN atskaitīšanu salīdzinājumā ar formālajiem noteikumiem. Tādējādi Tiesa akceptējot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu vai atmaksu, ja izrādās, ka materiālo tiesību normas attiecībā uz šādām tiesībām ir izpildītas, kaut arī daži formāli nosacījumi nav izpildīti.
- 31 Uzskatot, ka nav ticis apstrīdēts tas, ka pamatlietā bija izpildīti Direktīvas 2006/112 119. pantā paredzētie tiesību uz PVN atmaksu nosacījumi, *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) atcēla *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa) spriedumu un izdeva rīkojumu *Auto Service* lietu nodot atpakaļ šai tiesai, lai tā lemj, ņemot vērā lietas materiālos iekļautos pierādījumus par šīs sabiedrības iesniegto pieteikumu par PVN atmaksāšanu.
- 32 *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa) norāda, ka, ja tā piekristu *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) argumentācijai, tā, ļoti iespējams, pārkāptu Astotās PVN direktīvas 3. un 7. panta noteikumus, jo *Auto Service* šajā pēdējā tiesību normā noteiktajos termiņos nav pierādījusi savas tiesības uz PVN atmaksu, lai gan Spānijas nodokļu administrācija tai bija devusi iespēju to darīt.
- 33 Šajā ziņā tā uzsver, ka, lai gan Tiesa jau ir nospriedusi, ka formālu pienākumu pārkāpums principā nevar izraisīt tiesību uz nodokļa atskaitīšanu zaudējumu, tomēr šādi formālie nosacījumi var būt šo tiesību īstenošanas materiālais pamatojums un tie regulē minēto tiesību īstenošanas kārtību un kontroli, kā arī PVN sistēmas pareizu darbību.

- 34 Iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesa šādā veidā ir uzskatījusi, ka iespēja izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu bez jebkāda ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis, ievērojot tā tiesības un pienākumus pret nodokļu administrāciju, nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts.
- 35 Tā norāda, ka, ciktāl Spānijas nodokļu administrācija ir veikusi visus nepieciešamos pasākumus, lai ļautu nodokļa maksātājam iesniegt dokumentus, kuri pierādītu viņa tiesības uz PVN atmaksu, un tā kā šis nodokļu maksātājs to nav izdarījis Astotās PVN direktīvas 7. panta 1. punktā noteiktajos termiņos, ir jāuzskata, ka šim nodokļa maksātāja tiesībām ir iestājies noilgums, kā Tiesa ir nospriedusi 2012. gada 21. jūnija sprieduma *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382) 34. punktā.
- 36 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) spriedumu, saskaņā ar kuru brīdim, kad nodokļa maksātājs iesniedz pierādījumus, kas pamato viņa pieteikumu, nav nozīmes PVN atmaksas jomā, ir jāizvērtē, vai kavēšanās šo pierādījumu iesniegšanā ir nepamatota, un to varētu uzskatīt par ļaunprātīgu rīcību.
- 37 Šī tiesa uzskata, ka aizkavēšanās, ko *Auto Service* ir pieļāvusi pamatlietā, iesniedzot pierādījumus par savām tiesībām uz atmaksu, varētu tikt uzskatīta par tādu, kas liecina par tās ļaunprātīgumu, jo tā bez jebkāda acīmredzama iemesla ir apzināti un tiši slēpusi no administrācijas – neraugoties uz daudzajām iespējām, kādas tai bija, lai veiktu šo darbību, – informāciju, kas bija nepieciešama, lai panāktu PVN atmaksu.
- 38 Šādos apstākļos *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai ir pieļaujami tas, ka nodokļa maksātājs pēc tam, kad nodokļu administrācija tam vairākkārt ir prasījusi pierādīt, ka ir izpildīti priekšnosacījumi tiesībām uz nodokļa atmaksu, bez pamatota iemesla neizpilda šo prasību un pēc tam, kad atmaksa tam ir atteikta, novilcina vajadzīgo dokumentu iesniegšanu līdz administratīvas pārskatīšanas procedūrai vai tiesvedībai?
- 2) Vai par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu var uzskatīt faktu, ka nodokļa maksātājs neiesniedz nodokļu administrācijai savu tiesību pamatošanai vajadzīgo informāciju, kuru viņam tika gan atļauts, gan prasīts iesniegt un kuru viņš bez pamatota iemesla neiesniedz, turpretim šī informācija vēlāk tiek labprātīgi sniegta pārskatīšanas iestādei vai tiesai?
- 3) Vai attiecīgajā teritorijā neregistrēts nodokļa maksātājs vai nu tāpēc, ka viņš savlaicīgi un bez pamatota iemesla nav sniedzis informāciju, kas ir nozīmīga, lai pierādītu savas tiesības uz atmaksu, vai tāpēc, ka ir ļaunprātīgi rīkojies, zaudē savas tiesības uz atmaksu pēc tam, kad ir beidzies tam paredzētais vai noteiktais termiņš un administrācija ir pieņēmusi lēmumu atteikt atmaksu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 39 Vispirms ir jānorāda, ka *Auto Service* lūdz atzīt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par nepieņemamu, jo, pirmkārt, *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) jau ir izskatījusi iesniedzējtiesas uzdotos jautājumus un tādējādi tie ir pretrunā *res judicata* spēkam, un, otrkārt, jautājums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu ir teorētisks, jo šis jautājums nekad nav radies, pirms iesniedzējtiesa Tiesai to nav uzdevusi.

- 40 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valsts tiesām ir visplašākās iespējas vērsties Tiesā ar jautājumu par atbilstošo Savienības tiesību normu interpretāciju. Tikai valsts tiesa, kura iztiesā strīdu, kas vienīgā zina savas valsts tiesības un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt gan to, cik lielā mērā ir vajadzīgs prejudiciālais nolēmums, lai šī tiesa varētu taisīt savu spriedumu, kā arī to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Līdz ar to, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normas interpretāciju vai spēkā esamību, Tiesai principā ir par tiem jālemj. No tā izriet, ka uz valsts tiesu uzdotajiem jautājumiem ir attiecināms atbilstības pieņēmums. Atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālo jautājumu Tiesa var tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesību apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 5. aprīlis, *PFE*, C-689/13, EU:C:2016:199, 32. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 16. jūlijs, *Antonio Capaldo*, C-496/19, EU:C:2020:583, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Lasot iesniedzējtiesas nolēmumu, atklājas, ka iesniedzējtiesas Tiesai uzdotie jautājumi ir tieši saistīti ar pamatlietas faktiem.
- 42 Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru tiesām, kas nelemj pēdējā instancē, ir saistoši augstākas instances tiesas sniegtie vērtējumi, nevar liegt šīm tiesām iespēju uzdot jautājumus par Savienības tiesību normu, uz kurām attiecas šie tiesību vērtējumi, interpretāciju. Tiesa būtībā ir uzskatījusi, ka tiesai, kas nelemj pēdējā instancē, jābūt iespējai brīvi uzdot to interesējošos jautājumus, ja tā uzskata, ka vērtējums tiesību jautājumos, ko veikusi augstākas instances tiesa, varētu tai likt pieņemt Savienības tiesībām neatbilstošu spriedumu (spriedums, 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.
- 44 Tajā pašā laikā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru sadarbības ar valstu tiesām procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai izspriest lietu, kura iesniegta izskatīšanai šajā tiesā. Šajā nolūkā Tiesai no visas iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas, tostarp no iesniedzējtiesas nolēmuma pamatojuma, ir tiesības nošķirt tās Savienības tiesību normas un principus, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā pamatlietas priekšmetu, pat ja šīs normas minētās tiesas uzdotajos jautājumos nav konkrēti minētas (spriedums, 2020. gada 11. novembris, *DenizBank*, C-287/19, EU:C:2020:897, 59. punkts).
- 45 Nolēmuma pamatojumā iesniedzējtiesa vienlīdz atsaucas uz Direktīvu 2006/112, kā arī uz Astoto PVN direktīvu un Direktīvu 2008/9. Tā savos Tiesai uzdotajos jautājumos neprecizē noteikumus, kuru interpretāciju tā lūdz.
- 46 Tomēr iesniedzējtiesas nolēmumā ir norādīts, ka pieteikumi par PVN atmaksāšanu, kas ir pamatlietas priekšmets, tika iesniegti Spānijas nodokļu administrācijā attiecīgi 2006. gada 20. jūnijā un 2007. gada 29. jūnijā un attiecas uz 2005. un 2006. finanšu gadā veiktajiem darījumiem.

- 47 Taču, piemērojot Direktīvas 2006/112 411. un 413. pantu, šī direktīva, ar kuru tika atcelta Sestā PVN direktīva, stājas spēkā tikai 2007. gada 1. janvārī. Turklāt saskaņā ar Direktīvas 2008/9 28. panta 1. punktu šī direktīva, ar kuru ir atcelta Astotā PVN direktīva, ir piemērojama atmaksas pieteikumiem, kas iesniegti pēc 2009. gada 31. decembra.
- 48 No tā izriet, ka pamata lietas faktiem ir piemērojami tikai Sestās PVN direktīvas un Astotās PVN direktīvas noteikumi.

Par pirmo un trešo prejudiciālo jautājumu

- 49 Ar pirmo un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Astotās PVN direktīvas normas un Savienības tiesību principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj, ka pieteikums par PVN atmaksāšanu tiek noraidīts, ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav iesniedzis kompetentajai nodokļu iestādei – pat ja tā viņam to ir pieprasījusi – visus šajā direktīvā prasītos dokumentus un informāciju, neatkarīgi no apstākļa, ka šis nodokļa maksātājs pēc savas ierosmes ir iesniedzis šos dokumentus un šo informāciju vēlāk, iesniedzot sūdzību vai prasību tiesā pret lēmumu, ar ko noraida šādas tiesības uz nodokļa atmaksu.
- 50 Šajā ziņā jāuzsver, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, tāpat kā tiesības uz atskaitīšanu, tiesības uz nodokļa atmaksāšanu ir Savienības likumdevēja ieviests kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kura mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN sloga, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visām tā saimnieciskajām darbībām. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitrālu nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētajai darbībai pašai principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini), C-371/19, nav publicēts, EU:T:2020:936, 77. punkts).
- 51 Šīs tiesības saņemt citā dalībvalstī samaksātā PVN atmaksu, kas reglamentētas Astotajā PVN direktīvā, ir atkarīgas no Sestajā PVN direktīvā noteiktajām tiesībām atskaitīt PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis savā dalībvalstī (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 25. oktobris, *Daimler* un *Widex*, C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 41. punkts, kā arī 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini), C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 78. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 52 Tiesa ir atkārtoti nospriedusi, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un tādējādi uz atmaksāšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem priekšnodokļiem, kas piemēroti darījumiem (spriedums, 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini), C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 79. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 53 Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli tiktu piešķirtas gadījumā, ja ir izpildītas pamata prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formālās prasības. Tomēr tas būtu citādi gadījumā, ja šādu formālu prasību neievērošanas rezultātā tiktu kavēta drošu pierādījumu par to, ka ir ievērotas pamata prasības, iesniegšana (spriedums, 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini), C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 80. un 81. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 54 No Astotās PVN direktīvas 3. un 4. panta izriet, ka nodokļa maksātājs var saņemt PVN atmaksu tikai tad, ja tas izpilda šajos pantos paredzētos pienākumus, ieskaitot rēķinu oriģinālu vai importa dokumentu iesniegšanu par tiem darījumiem, par kuriem ir jāmaksā PVN atmaksas dalībvalstī.
- 55 Šajā ziņā iesniedzējtiesas nolēmumā ir norādīts, ka divas reizes – 2008. gada 19. martā un pēc tam, kad *Auto Service* 2009. gada 13. jūlijā celtās administratīvās sūdzības ietvaros tika noraidīti atmaksāšanas lūgumi, Spānijas nodokļu administrācija lūdza šai sabiedrībai iesniegt papildu pierādījumus par tās sākotnējiem pieteikumiem, tostarp iesniegt visus rēķinus, uz kuriem bija balstīti šie pieteikumi, kā arī minētās sabiedrības reģistrācijas dalībvalsts dokumentu, kas apliecina, ka šī pēdējā minētā sabiedrība ir PVN maksātāja. Tomēr minētā sabiedrība neiesniedza nodokļu administrācijai visus prasītos dokumentus un informāciju. Savukārt no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka *Auto Service* šo informāciju un dokumentus iesniedza *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde) notiekošajā procedūrā.
- 56 No tā izriet, ka pamatlieta ir nevis par formālu prasību pārkāpumu, kas neļauj pierādīt, ka ir izpildītas pamatprasības attiecībā uz tiesībām uz PVN atmaksu, bet gan par datumu, kurā šis pierādījums var tikt iesniegts.
- 57 Šajā ziņā Tiesa jau bija spriedusi, ka Sestās PVN direktīvas noteikumi pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu var atteikt nodokļu maksātājiem, kuru rīcībā ir nepilnīgi rēķini, pat ja tos vēlāk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rēķinā iekļauto darījumu patiesumu, raksturu un apmēru, pēc tam, kad nodokļu administrācija pieņēmusi lēmumu par tiesību uz atskaitīšanu atteikumu (spriedums, 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports u.c.*, C-271/12, EU:C:2013:297, 34. un 36. punkts). To ievērojot, šie paši noteikumi neliedz dalībvalstīm arī pieņemt nepilnīga rēķina labojumu pēc tam, kad nodokļu administrācija ir pieņēmusi šādu lēmumu par atteikumu (spriedums, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 33. punkts).
- 58 Tādējādi pēc analogijas ir jāuzskata, ka Astotās PVN direktīvas normām nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atmaksu var tikt atteiktas, ja nodokļa maksātājs nepamatoti un neraugoties uz tam adresētajiem informācijas pieprasījumiem neiesniedz dokumentus, kas ļauj pierādīt, ka ir izpildīti šīs atmaksas saņemšanas pamatnosacījumi, pirms nodokļu administrācija pieņem savu lēmumu. Tomēr šie paši noteikumi neliedz dalībvalstīm piekrist šādu pierādījumu iesniegšanai pēc šī lēmuma pieņemšanas.
- 59 Tā kā Astotajā PVN direktīvā tas nav noteikts, tad tāda valsts tiesiskā regulējuma ieviešana, kurā paredzēts neņemt vērā pierādījumus, kas iesniegti pēc lēmuma pieņemšanas, ar kuru ir noraidīts atmaksāšanas pieteikums, ir katras dalībvalsts iekšējās tiesiskās kārtības jautājums atbilstoši dalībvalstu procesuālās autonomijas principam, tomēr ar nosacījumu, ka tie nav nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas reglamentē līdzīgas situācijas valsts tiesībās (līdzvērtības princips), un ka tie nepadara praktiski neiespējamu vai ārkārtīgi sarežģītu Savienības tiesiskajā kārtībā piešķirto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 35. punkts).
- 60 Vispirms – attiecībā uz efektivitātes principu jānorāda, pirmkārt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru iespēja pieprasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (spriedums, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 61 Šajā lietā Spānijas nodokļu administrācija divas reizes lūdza *Auto Service* tai sniegt nepieciešamo trūkstošo informāciju, lai izvērtētu tiesības uz PVN atmaksu pamatlietā. No iesniedzējtiesas nolēmuma neizriet nedz tas, ka termiņš atbildes sniegšanai uz šiem pieprasījumiem būtu bijis acīmredzami nepietiekams, nedz arī tas, ka *Auto Service* būtu brīdinājusi šo administrāciju, ka tās rīcībā nav šīs informācijas. Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka šī nodokļu administrācija bez panākumiem ir ievērojusi nepieciešamo rūpību, lai iegūtu pierādījumus, kas ļauj pierādīt *Auto Service* iesniegtā atmaksāšanas pieteikuma pamatotību. Tātad, neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, *Auto Service* nav bijis praktiski neiespējami vai pārmērīgi sarežģīti īstenot savas tiesības uz PVN atmaksāšanu.
- 62 Turklāt iesniedzējtiesai ir arī jāpārbauda, vai šajā gadījumā ir ievērots līdzvērtības princips, kas prasa, lai valsts procesuālās normas, kas regulē PVN atmaksāšanu, pamatojoties uz Astoto PVN direktīvu, nebūtu mazāk labvēlīgas par tām, kas reglamentē līdzīgas valsts tiesībām pakļautas situācijas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 3. jūnijs, *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, 46. un 47. punkts).
- 63 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Astotās PVN direktīvas normas un Savienības tiesību principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek pieļauts noraidīt lūgumu par PVN atmaksāšanu, ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav iesniedzis kompetentajai nodokļu administrācijai, pat pēc tās pieprasījuma, visus nepieciešamos dokumentus un informāciju, lai pierādītu viņa tiesības uz PVN atmaksāšanu, neraugoties uz to, ka šis nodokļa maksātājs pēc savas ierosmes šos dokumentus un informāciju ir iesniedzis sūdzības vai prasības tiesā stadijā pret lēmumu, ar ko noraida šādas tiesības uz atmaksāšanu, ja vien ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

- 64 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka nodokļu maksātājs, kurš lūdz PVN atmaksāšanu, administratīvā procesa laikā neiesniedz nodokļu administrācijas pieprasītos dokumentus, bet gan spontāni to dara turpmāko procedūru laikā, ir tiesību ļaunprātīga izmantošana.
- 65 Ir svarīgi atgādināt, ka Tiesa ir atkārtoti nospriedusi, ka ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādēļ valsts tiesām un tiesu iestādēm ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 66 Šajā ziņā jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN jomā ļaunprātīgas rīcības konstatēšanai jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās Direktīvas 2006/112 normās un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu izvirzītajam mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir tikai iegūt šādu nodokļu priekšrocību (spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 67 Šajā gadījumā *Auto Service* iespējamās ļaunprātīgās izmantošanas konstatēšana ir saistīta nevis ar darījumiem, par kuriem ir iesniegti pieteikumi par PVN atmaksāšanu, bet gan ar tiesvedību, kas aptver ar šo prasību saistīto strīdu.
- 68 Šajā ziņā ir jāuzskata, ka tas vien, ka nodokļa maksātājs iesniedz dokumentus un informāciju, kas pierāda, ka ir izpildīti viņa tiesību uz PVN atmaksu pamatnosacījumi, pēc tam, kad kompetentā administratīvā iestāde ir pieņēmusi lēmumu, ar kuru tam ir atteikta šī atmaksa, pats par sevi nevar tikt uzskatīts par ļaunprātīgu rīcību šī sprieduma 66. punkta izpratnē. Proti, pietiek konstatēt, ka, ņemot vērā Tiesai iesniegtos lietas materiālus, nešķiet, ka šī vienkāršā fakta mērķis būtu iegūt nodokļu priekšrocību, kuras piešķiršana būtu pretrunā to Savienības tiesību normu mērķim, kurās ir paredzēta šādas priekšrocības piešķiršana.
- 69 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka nodokļu maksātājs, kurš lūdz atmaksāt PVN, administratīvā procesa laikā neiesniedz nodokļu administrācijas pieprasītos dokumentus, bet gan spontāni to dara vēlāko procedūru laikā, nav tiesību ļaunprātīga izmantošana.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 70 Attiecībā uz pamatlītas 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 (desmitā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes Astotās direktīvas 79/1072/EEK (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī, normas un Savienības tiesību principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek pieļauts noraidīt lūgumu par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksāšanu, ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav iesniedzis kompetentajai nodokļu administrācijai, pat pēc tās pieprasījuma, visus nepieciešamos dokumentus un informāciju, lai pierādītu viņa tiesības uz PVN atmaksāšanu, neraugoties uz to, ka šis nodokļa maksātājs pēc savas ierosmes ir iesniedzis šos dokumentus un informāciju sūdzības vai prasības tiesā stadijā pret lēmumu, ar ko noraida šādas tiesības uz atmaksāšanu, ja vien ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**
- 2) **Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka nodokļu maksātājs, kurš lūdz atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN), administratīvā procesa laikā neiesniedz nodokļu administrācijas pieprasītos dokumentus, bet gan spontāni to dara vēlāko procedūru laikā, nav tiesību ļaunprātīga izmantošana.**

[Paraksti]