



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2012. gada 12. jūlijā *

PVN — Direktīva 2006/112/EK — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanas noilguma termiņš — Efektivitātes princips — Tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikums — Nodokļu neitralitātes princips

Lieta C-284/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 25. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 8. jūnijā, tiesvedībā

EMS-Bulgaria Transport OOD

pret

Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Plovdiv.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] (referents), tiesneši U. Lehmušs [*U. Lohmus*], A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 21. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *EMS-Bulgaria Transport OOD* vārdā – *N. Nikolov, advokat,*
- *Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Plovdiv* vārdā – *E. Raycheva* un *G. Arnaudov, pārstāvji,*
- Bulgārijas valdības vārdā – *T. Ivanov* un *E. Petranova, pārstāvji,*
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *D. Roussanov, pārstāvji,*

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

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 179., 180. un 273. pantu, kā arī efektivitātes un nodokļu neitralitātes principus.
- 2 Šis lūgums ir izteikts saistībā ar prasību, ko ir cēlusi *EMS-Bulgaria Transport OOD* (turpmāk tekstā – “EMS”) par paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru, kas izsniegts tādēļ, ka nodokļu iestādes ir liegušas pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 20. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“Preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

- 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 Saskaņā ar minētās direktīvas 69. pantu:

“1. Attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē nodoklis kļūst iekasējams tā mēneša 15. dienā, kas ir pēc mēneša, kura laikā iestāties nodokļa iekasējamības gadījums.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nodoklis kļūst iekasējams, izsniedzot 220. pantā paredzēto rēķinu, ja šis rēķins ir izsniegts pirms tā mēneša 15. dienas, kas ir pēc mēneša, kura laikā iestāties nodokļa iekasējamības gadījums.”

- 6 PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

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

- 7 Šis 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 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.”

- 9 PVN direktīvas 180. pantā ir noteikts:

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

- 10 Šīs direktīvas 182. pantā ir paredzēts:

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

- 11 Minētās direktīvas 213. pantā ir paredzēts:

“1. Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

[..]

2. Neskarot 1. punkta pirmo daļu, katra juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai katrs nodokļa maksātājs, kas veic tādu preču iegādi Kopienas iekšienē, par kuru saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, deklarē šādas iegādes, ja vairs nav izpildīti šajā pantā minētie nosacījumi šādu darījumu atbrīvošanai no PVN.”

- 12 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 214. panta 1. punktu:

“Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

- a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN, izņemot tādu preču piegādi vai tādu pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;
- b) ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš veic preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzliek PVN, kā arī ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš, veicot preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām uzliek nodokli, izmanto 3. panta 3. punktā minētās izvēles tiesības [kurš izmanto 3. panta 3. punktā minētās tiesības izvēlēties pakļaut PVN tā veiktās preču iegādes Kopienas iekšienē];

c) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču iegādi Kopienas iekšienē tādu darījumu nolūkā, kuri saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā norādītajām darbībām un kurus viņš veic ārpus šīs teritorijas.”

13 PVN direktīvas 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar [ievērojot] prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, [un] ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Bulgārijas tiesības

14 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), redakcijā, kas piemērojama pamatlīdētā (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 6. panta 2. punktā ir noteikts:

“Šajā likumā par “preces piegādi” uzskata arī:

- 1) īpašumtiesību vai citu lietu tiesību uz precī nodošanu pret atlīdzību pēc valsts vai pašvaldības iestādes pieprasījuma vai atbilstoši šādas iestādes aktam, vai saskaņā ar likumu;
- 2) preces faktiski nodošanu saskaņā ar līgumu, kurā paredzēta īpašumtiesību uz precī nodošana ar atliekošu nosacījumu vai termiņu;
- 3) preces faktiski nodošanu saskaņā ar izpirkumnomas līgumu, kurā skaidri paredzēta īpašumtiesību uz šo precī nodošana; šī norma nav piemērojama, ja izpirkumnomas līgumā ir paredzēta tikai īpašumtiesību uz precī nodošanas iespēja;
- 4) preces faktiski nodošanu personai, kas darbojas savā vārdā citas personas uzdevumā.”

15 Saskaņā ar ZDDS 13. panta 1. punktu iegāde Kopienas iekšienē nozīmē īpašumtiesību uz precī iegūšanu, kā arī ZDDS 6. panta 2. punktā minētajos gadījumos – tādas preces faktiski saņemšanu, kuru nosūta vai transportē no citas dalībvalsts uz attiecīgo valsti, ja piegādātājs ir nodokļa maksātājs, kas citā dalībvalstī ir reģistrējies kā PVN maksātājs.

16 Saskaņā ar ZDDS 25. pantu:

“1. Šajā likumā “nodokļa iekasējamības gadījums” ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko veic nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē, preču iegāde Kopienas iekšienē un preču imports atbilstoši 16. pantam.

2. Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas dienā, kad tiek nodotas īpašumtiesības uz precī vai tiek sniegts pakalpojums.

3. Papildus tam, kas minēts 2. punktā, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas:

- 1) preces faktiskas nodošanas dienā saskaņā ar šī likuma 6. panta 2. punktu, izņemot 6. punktā minētos gadījumus;

[..]

6. Ja pirms nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās 2., 3. vai 4. punkta izpratnē ir veikta pilnīga vai daļēja priekšapmaksā par piegādi vai pakalpojumu, nodoklis ir maksājams samaksas saņemšanas brīdī (atbilstoši saņemtajai summai), izņemot gadījumu, ja samaksa ir saistīta ar piegādi Kopienas iekšienē. Šajā gadījumā uzskata, ka nodoklis ir iekļauts maksājuma summā.”

17 ZDDS 63. pantā ir paredzēts:

“1. Attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē nodokļa iekasējamības gadījums iestājas dienā, kad šāds gadījums iestātos attiecībā uz piegādi valsts teritorijā.

[..]

3. Iegādes Kopienas iekšienē gadījumā nodoklis kļūst iekasējams tā mēneša 15. dienā, kas seko mēnesim, kurā atbilstoši 1. un 2. punktam iestāties nodokļa iekasējamības gadījums.

4. Atkāpjoties no 3. punkta, nodoklis kļūst iekasējams rēķina izrakstīšanas dienā, ja šis rēķins ir izrakstīts pirms tā mēneša 15. dienas, kas seko mēnesim, kurā iestāties nodokļa iekasējamības gadījums.”

18 No ZDDS 70. panta 4. punkta izriet, ka personai, kas reģistrēta saskaņā ar ZDDS 99. pantu, nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli.

19 ZDDS 71. pantā ir noteikts:

“Persona īsteno savas tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, ja ir izpildīts kāds no šiem nosacījumiem:

[..]

5. Tās rīcībā ir dokuments, kas atbilst 114. panta prasībām, tā ir sagatavojusi 117. pantā minēto protokolu un ievērojusi 86. panta prasības – iegādes Kopienas iekšienē gadījumā.”

20 Saskaņā ar ZDDS 72. pantu:

“1. Saskaņā ar šo likumu reģistrēta persona var īstenot savas tiesības atskaitīt PVN taksācijas periodā, kurā šīs tiesības ir radušās, vai kādā no trim turpmākajiem taksācijas periodiem.

2. Persona īsteno 1. punktā minētās tiesības, ja tā:

- 1) aprēķinot 1. punktā minētā taksācijas perioda rezultātu, iekļauj PVN priekšnodokļa summu 125. pantā paredzētajā deklarācijā par to pašu taksācijas periodu;
- 2) uzrāda 71. pantā minēto dokumentu 124. pantā paredzētajā pirkumu reģistrā par 1. punktā minēto taksācijas periodu.”

21 ZDDS 99. pantā ir noteikts:

“1. Šajā likumā paredzētā reģistrācija attiecas uz katru juridisku personu, kas nav nodokļa maksātāja, un uz katru nodokļa maksātāju, kas nav reģistrēts saskaņā ar 96., 97. un 98. pantu, 100. panta 1. un 3. punktu un 102. pantu un veic preču iegādes Kopienas iekšienē.

2. Šā panta 1. punktu nepiemēro, ja ar nodokli apliekamo iegāžu Kopienas iekšienē kopējā vērtība kārtējā kalendārajā gadā nepārsniedz BGN 20 000.

3. Šā panta 2. punktā minētajām personām ne vēlāk kā septiņas dienas pirms dienas, kurā iestājies nodokļa iekasējamības gadījums, kura rezultātā ar nodokli apliekamo iegāžu Kopienas iekšienē kopējā vērtība pārsniedz BGN 20 000, ir jāiesniedz reģistrācijas pieteikums saskaņā ar šo likumu. Jebkuru iegādi Kopienas iekšienē, ar kuru tiek pārsniegta minētā robežvērtība, apliek ar nodokli saskaņā ar šo likumu.

4. Šā panta 2. punktā minētā vērtība atbilst ar nodokli apliekamo iegāžu Kopienas iekšienē kopējai vērtībai, izņemot jaunu transportlīdzekļu un akcīzes preču iegādi, atskaitot [PVN], kas maksājams vai samaksāts dalībvalstī, no kuras preces transportē vai nosūta.

5. Šā panta 1. punktu nepiemēro:

1) 168. pantā minētajām personām, kas iegādājas jaunus transportlīdzekļus;

2) 2. panta 4. punktā minētajām personām (kas veic akcīzes preču iegādes Kopienas iekšienē).

6. Personām, kas reģistrētas saskaņā ar šo pantu un uz kurām attiecas obligātas reģistrēšanas kritēriji saskaņā ar 96., 97. un 98. pantu vai brīvprātīgas reģistrēšanas kritēriji saskaņā ar 100. panta 1. un 3. punktu, jāreģistrējas saskaņā ar procedūru un termiņos, kas noteikti obligātajai vai brīvprātīgajai reģistrācijai.”

22 Atbilstoši ZDDS 100. panta 1. un 2. punktam ikviens nodokļa maksātājs, kuram nav obligāti jāreģistrējas attiecīgi saskaņā ar 96. panta 1. punktu (ar nodokli apliekams apgrozījums sasniedz vismaz BGN 50 000 divpadsmit secīgu mēnešu laikā pirms kārtējā mēneša) un ZDDS 99. panta 1. punktu, var reģistrēties saskaņā ar šo likumu.

23 Saskaņā ar ZDDS 73.a pantu, kas ir spēkā no 2009. gada 1. janvāra:

“1. Ja par piegādi nodoklis ir jāmaksā saņēmējam, tiesības atskaitīt priekšnodokli ir arī tad, ja preču piegādātājs nav izsniedzis 114. panta prasībām atbilstošu dokumentu un/vai saņēmēja rīcībā nav 71. panta 2., 4. un 5. punktā paredzētā dokumenta, un/vai saņēmējs nav ievērojis 72. panta prasības, ja vien piegāde nav slēpta un ar to saistītā informācija ir ietverta saņēmēja grāmatvedībā.

2. PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības 1. punktā minētajos gadījumos ir jāīsteno taksācijas periodā, kurā nodoklis ir kļuvis iekasējams [..].”

24 Likuma, ar ko groza un papildina ZDDS un kas arī ir spēkā no 2009. gada 1. janvāra, pārejas un nobeiguma noteikumu 18. punktā ir paredzēts:

“1. Reģistrētas personas, kas ir piegādes saņēmēji vai importētāji, kuri kā nodokļa maksātāji bijuši nodokļa parādnieki atbilstoši 8. nodaļai pirms šā likuma stāšanās spēkā un kuri līdz minētajam datumam nav samaksājuši nodokli saskaņā ar 86. panta 1. punktu un/vai nav īstenojuši savas tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, četru mēnešu laikā no šā likuma spēkā stāšanās dienas var samaksāt nodokli vai attiecīgi īstenot savas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

2. Ja šā punkta 1. apakšpunktā minētās personas priekšnodokli ir atskaitījušas pēc 72. panta 1. punktā paredzētā termiņa beigām, uzskatāms, ka tās ir likumīgi īstenojušas savas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

3. Šā punkta 2. apakšpunkts un 73.a pants attiecas uz likuma spēkā stāšanās dienā notiekošiem administratīviem un tiesas procesiem.

[..]”

25 ZDDS, redakcijā, kas piemērojama kopš 2010. gada 1. janvāra, 72. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Saskaņā ar šo likumu reģistrēta persona var īstenot savas tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli taksācijas periodā, kurā šīs tiesības ir radušās, vai kādā no turpmākajiem divpadsmit taksācijas periodiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 26 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Marcotran International Transport C.A.*, Spānijā reģistrēta sabiedrība, 2008. gada 14. novembrī pārdeva lietotus kravas automobiļus un autovilcējus [sabiedrībai] *EMS*, kas ir reģistrēta Bulgārijā. Šis Spānijas piegādātājs šajā sakarā izrakstīja 10 rēķinus ar virsrakstu “lietotu kravas automobiļu/autovilcēju pārdošana” un PVN informācijas apmaiņas sistēmas elektroniskajā datubāzē (*VIIES*) (“VAT Information Exchange System”) deklarēja piegādi Kopienas iekšienē.
- 27 Tāpat no šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka 2008. gada 22. decembrī *EMS* iesniedza pieteikumu par brīvprātīgu reģistrēšanos par PVN maksātāju saskaņā ar *ZDDS* 100. panta 1. punktu un ka reģistrācija notika 2009. gada 12. janvārī.
- 28 2009. gada jūnijā *EMS* atbilstoši *ZDDS* 117. pantam, piemērojot to kopsakarā ar *ZDDS* 84. pantu, sagatavoja desmit protokolus par veiktajām iegādēm Kopienas iekšienē. Tā samaksāja atbilstošo nodokli un izmantoja savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tika piemēroti apgrieztās iekasēšanas noteikumi.
- 29 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu iestādes uzskatīja, ka 2008. gada 14. novembrī *EMS* veica preču iegādi Kopienas iekšienē, uz kuru neattiecās *ZDDS* 99. panta 5. punktā paredzētais izņēmums, jo preces nebija nedz jauni transportlīdzekļi, nedz akcīzes preces. Tā kā iegāžu Kopienas iekšienē kopējā vērtība pārsniedza BGN 20 000 un katrā no desmit rēķiniem ar nodokli apliekamā iegādes Kopienas iekšienē vērtība pārsniedza BGN 20 000, *EMS* bija pienākums reģistrēties par PVN maksātāju saskaņā ar *ZDDS* 99. panta 1. punktu un bija jāmaksā PVN no iegādes Kopienas iekšienē kopējās vērtības saskaņā ar minētā likuma 86. pantu un 99. panta 3. punktu, proti, summu BGN 229 548,50 apmērā. Norēķināšanās tika veikta 2009. gada jūnijā, nevis 2008. gada novembrī.
- 30 Šīs kavēšanās dēļ *EMS* bija jāmaksā nokavējuma procenti BGN 18 250,38 apmērā.
- 31 Turklāt nodokļu iestādes saskaņā ar *ZDDS* 70. panta 4. punktu liedza *EMS* tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka minētās tiesības tika īstenotas pēc *ZDDS* 72. panta 1. punktā paredzētā termiņa beigām un ka nebija piemērojams Likuma, ar ko groza un papildina *ZDDS* un kas ir spēkā kopš 2009. gada 1. janvāra, pārejas un nobeiguma noteikumu 18. punkts.
- 32 Administratīvās sūdzības, kas bija iesniegtas gan *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv* [Plovdivas “Sūdzību un izpildes pārvaldes direkcijas” direktoram], gan *Administrativen sad – grad Plovdiv* (Plovdivas Administratīvā tiesa), tika noraidītas.
- 33 Iesniedzējtiesa uzskata, ka *ZDDS* 73.a pants ir materiāla tiesību norma, kas ir piemērojama kopš 2009. gada 1. janvāra. Tās atpakaļejošais spēks ir paredzēts Likuma, ar ko groza un papildina *ZDDS* un kas arī ir spēkā kopš 2009. gada 1. janvāra, pārejas un nobeiguma noteikumu 18. punkta 1. apakšpunktā. Šis punkts ļauj reģistrētām personām samaksāt nodokli un īstenot savas atskaitīšanas tiesības četru mēnešu laikā pēc grozījumu likuma spēkā stāšanās dienas, ja PVN kļuvis iekasējams pirms minētās [likuma] stāšanās spēkā. Tā kā minētā 18. punkta spēkā stāšanās dienā *EMS* nebija reģistrējusies, tā nevarēja atsaukties uz šo normu un tai nebija tiesību atskaitīt PVN.

- 34 Iesniedzējtiesa tomēr uzsver, ka *EMS* ir atteiktas tiesības atskaitīt PVN nevis tāpēc, ka tā nav reģistrējusies kā PVN maksātāja, bet tāpēc, ka tā nav ievērojusi noilguma termiņu.
- 35 *EMS* iesniedza par šo spriedumu kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa).
- 36 Minētā tiesa uzskata, ka ir notikusi iegāde Kopienas iekšienē un ka nodoklis ir kļuvis iekasējams 2008. gada 14. novembrī, kad tika izrakstīti rēķini. Apstākļi, ka *EMS* šajā datumā nebija reģistrējusies atbilstoši *ZDDS*, nenozīmējot, ka nav notikusi iegāde Kopienas iekšienē.
- 37 *Varhoven administrativen sad* norāda, ka fakts, ka, lai varētu īstenot PVN atskaitīšanas tiesības, ir jāreģistrējas atbilstoši *ZDDS*, tostarp ir pamatots ar šī likuma 72. panta 1. punktu.
- 38 Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar *ZDDS* jauno 73.a pantu, kas ir spēkā kopš 2009. gada 1. janvāra, Bulgārijas likumdevēja mērķis ir pārmērīgi neierobežot atskaitīšanas tiesību īstenošanu apgrieztās iekasēšanas gadījumos, atļaujot īstenot šīs tiesības arī tad, kad nav ievērots šī paša likuma 72. pantā paredzētais termiņš, ja nodokļu administrācijai ir nepieciešamā informācija un ja attiecīgajai personai kā piegādes saņēmējai ir jāmaksā PVN. Aplūkojamajā gadījumā nodokļu iestādēm neapšaubāmi esot šī informācija un tā turklāt esot dokumentēta *EMS* grāmatvedībā.
- 39 Visbeidzot iesniedzējtiesa precizē, ka jaunais termiņš, kura laikā nodokļa maksātāji var īstenot savas atskaitīšanas tiesības, kas ir paredzētas *ZDDS* 72. panta 1. punkta grozījumā, kurš stājas spēkā 2010. gada 1. janvārī – proti, divpadsmit taksācijas periodi trīs taksācijas periodu vietā, kas seko tam periodam, kurā atskaitīšanas tiesības ir radušās, – nozīmē, ka iepriekšējais noilguma termiņš bija pārāk īss un apgrūtināja atskaitīšanas tiesību īstenošanu.
- 40 Iesniedzējtiesa norāda, ka šajā lietā šis termiņš tika saīsināts, jo *EMS* bija jāreģistrējas par PVN maksātāju pirms savu atskaitīšanas tiesību īstenošanas, lai gan noilguma termiņš jau bija sācies. Tādējādi, kā uzskata šī pati tiesa, *EMS* bija tikai viens mēnesis savu atskaitīšanas tiesību īstenošanai.
- 41 Šajos apstākļos *Varhoven administrativen sad* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 179. panta 1. punkts un 180. un 273. pants, kā arī Tiesas 2008. gada 8. maija spriedumā apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 *Ecotrade* (Krājums, I-3457. lpp.) minētais efektivitātes princips netiešo nodokļu jomā ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu noilguma termiņu, kāds [tiek aplūkots] izskatāmajā lietā atbilstoši [ZDDS] 72. panta 1. punktam (redakcijā, kas bija spēkā 2008. gadā), kurš saskaņā ar Likuma, ar ko groza un papildina [ZDDS], pārejas un nobeiguma noteikumu 18. punktu līdz 2009. gada aprīļa beigām tika pagarināts tikai tādiem piegāžu saņēmējiem, attiecībā pret kuriem nodoklis kļuva iekasējams pirms 2009. gada 1. janvāra, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, proti:
- tā kā reģistrācija ir priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanas priekšnosacījums, personai, kas ir veikusi preču iegādi Kopienas iekšienē un nav reģistrēta saskaņā ar [ZDDS], ir brīvprātīgi jāreģistrējas, lai gan tā neatbilst obligātās reģistrācijas nosacījumiem;
 - jauno tiesību normu, kas ietverta [ZDDS] 73.a pantā, kurš stāties spēkā 2009. gada 1. janvārī un kas ļauj tiesības atskaitīt priekšnodokli īstenot neatkarīgi no tā, vai ir ievērots 72. panta 1. punktā paredzētais termiņš, gadījumā, kad nodoklis ir jāmaksā piegādes saņēmējam, ja vien piegāde nav slēpta un ar to saistītā informācija ir ietverta grāmatvedībā;
 - vēlāku [ZDDS] 72. panta 1. punkta grozījumu, kas stāties spēkā 2010. gada 1. janvārī un saskaņā ar kuru priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var īstenot taksācijas periodā, kurā šīs tiesības radušās, vai kādā no turpmākajiem divpadsmit taksācijas periodiem?

- 2) Vai nodokļu neitralitātes princips kā pamatprincips, kas ir nozīmīgs kopējas PVN sistēmas izveidē un darbībā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nodokļu pārrēķina prakse, kāda ir pamatlietā, atbilstoši kurai tad, ja nodoklis ir aprēķināts novēloti, kā sankcija par novēlotu samaksu tiek uzlikts pienākums samaksāt procentus un tiek atteiktas tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, ir pieļaujama konkrētajā situācijā, kādā atrodas prasītāja, ņemot vērā, ka piegāde nav slēpta, ar to saistītā informācija ir atrodama grāmatvedībā, nodokļu administrācijai ir nepieciešamā informācija, nav bijusi ļaunprātīga rīcība un nav nodarīts kaitējums budžetam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 42 Uzdodot savu pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 179. panta 1. punkts un 180. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu noilguma termiņu, kurā ir jāīsteno priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, kāds tiek aplūkots pamatlietā.
- 43 Vispirms ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no visas ar PVN, kas maksājams vai samaksāts saistībā ar tā veikto saimniecisko darbību, uzliktās nastas. Līdz ar to kopējā PVN sistēma tiecas nodrošināt pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu jebkādai uzņēmējdarbībai neatkarīgi no tās mērķiem vai tās rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN (it īpaši skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman*, *Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, un 2012. gada 22. marta spriedumu lietā C-153/11 *Klub*, 35. punkts).
- 44 Atskaitīšanas tiesības ir PVN reģlamentējošā mehānisma neatņemama daļa, un tās principā nevar tikt ierobežotas (it īpaši skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ecotrade*, 39. punkts, kā arī 2012. gada 16. februāra spriedumu lietā C-118/11 *Eon Aset Menidjmont*, 68. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Kā izriet no PVN direktīvas 167. panta un 179. panta 1. punkta teksta, atskaitīšanas tiesības parasti tiek īstenotas tajā pašā periodā, kurā tās rodas, proti, brīdī, kurā nodoklis kļūst iekasējams.
- 46 Tomēr saskaņā ar šīs pašas 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 (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ecotrade*, 42. un 43. punkts).
- 47 Šajā ziņā, lai gan saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var noteikt pasākumus, lai nodrošinātu nodokļu pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, šie pasākumi tomēr nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tos nedrīkst izmantot, lai apšaubītu PVN neitralitāti (2010. gada 21. oktobra spriedums lietā C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*, Krājums, I-10385. lpp., 49. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Klub*, 50. punkts).
- 48 Tāpat ir jāprecizē, ka iespēja īstenot atskaitīšanas tiesības bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās noteiktības principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Ecotrade*, 44. punkts).
- 49 Attiecībā uz apgriezto iekasēšanu Tiesa jau ir nospriedusi, ka noilguma termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot atskaitīšanas tiesības, nevar uzskatīt par nesaderīgu ar sistēmu, kas izveidota ar PVN

- direktīvu, ja vien, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan tiesībām nodokļu jomā, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Ecotrade*, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Iesniedzējtiesa jautā, vai tāds noilguma termiņš, kāds tiek aplūkots pamatlietā, nepadara nodokļa maksātājam praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu.
- 51 Saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai gan valsts tiesai ir jāizvērtē valsts pasākumu saderība ar Savienības tiesībām, šajā lietā – ar efektivitātes principu (pēc analogijas skat. 2010. gada 29. jūlija spriedumu lietā C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak Orłowski*, Krājums, I-7639. lpp., 30. punkts), Tiesai tomēr ir jāsniedz valsts tiesai visas derīgās norādes, lai tā varētu izšķirt strīdu, kuru tā izskata (šajā ziņā skat. 2001. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-267/99 *Adam, Recueil*, I-7467. lpp., 39. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Eon Aset Menidjmont*, 49. punkts).
- 52 Lai novērtētu tādu noilguma termiņu, ir jāņem vērā tā kopējais ilgums, ko šajā lietā veido trīs taksācijas periodi un papildus tam taksācijas periods, kurā atskaitīšanas tiesības ir radušās. Saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem taksācijas periods atbilst vienam mēnesim.
- 53 Lai gan šāds noilguma termiņš, ņemot vērā, ka PVN direktīvas 167. pantā un 179. panta 1. punktā dalībvalstīm ir atļauts pieprasīt nodokļa maksātājam, lai tas īstenotu savas atskaitīšanas tiesības periodā, kurā viņa tiesības ir radušās, pats par sevi nevar padarīt atskaitīšanas tiesību īstenošanu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu, tā atbilstība efektivitātes principam ir jāpārbauda, ievērojot visus lietas apstākļus.
- 54 Arī iemesli, kas valsts likumdevējam lika grozīt šo termiņu, var būt atbilstošas norādes tiktāl, ciktāl tie var apliecināt, ka minētais likumdevējs, iespējams, ir ņēmis vērā konkrētas grūtības, ar kurām, īstenojot savas tiesības, saskaras nodokļa maksātāji.
- 55 Šajā ziņā var norādīt, ka Bulgārijas likumdevējs būtiski ir pagarinājis noilguma termiņu, pirmkārt, *ZDDS 73.a* pantā paredzot iespēju īstenot atskaitīšanas tiesības apgrieztās iekasēšanas kontekstā neatkarīgi no tā, vai ir ievērots *ZDDS 72. panta 1. punktā* paredzētais termiņš, ja vien piegāde nav slēpta un ar to saistītā informācija ir ietverta grāmatvedībā, un, otrkārt, grozot minēto *72. panta 1. punktu*, lai šīs atskaitīšanas tiesības atļautu īstenot kādā no divpadsmit taksācijas periodiem pēc sākotnējā perioda.
- 56 Turklāt iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai reģistrēšanās PVN maksātāju reģistrā obligāti ir jāveic šajā pašā noilguma termiņā. Ja tas tā ir, tad šis faktors ir jāņem vērā.
- 57 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, reģistrācija kā atskaitīšanas tiesību īstenošanas nosacījums ir uzskatāma par notikušu, sākot no reģistrācijas veikšanas, nevis no reģistrācijas pieteikuma iesniegšanas dienas.
- 58 Līdz ar to tas, vai atskaitīšanas tiesību īstenošana šādā noilguma termiņā nav padarīta praktiski neiespējama vai pārmērīgi grūta, ir atkarīgs no reģistrēšanas procedūras ilguma.
- 59 Kā ir norādīts šī sprieduma 40. punktā, pamatlietā *EMS* rīcībā pēc tās reģistrācijas veikšanas bija tikai viens mēnesis.
- 60 Jāprecizē, ka PVN direktīvas 213. un 214. pantā paredzētais nodokļa maksātāja pienākums paziņot par savas darbības sākšanu nerada atskaitīšanas tiesības, toties ir formāla kontroles prasība (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Nidera Handelscompagnie*, 50. punkts).

- 61 Turklāt formalitātēm, kuras ir noteikusi dalībvalsts un kuras nodokļa maksātājam ir jāievēro, lai tas varētu īstenot tiesības uz PVN atskaitīšanu, nebūtu jāpārsniedz tas, kas ir noteikti nepieciešams, lai kontrolētu pareizu apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanu (2010. gada 30. septembra spriedums lietā C-392/09 *Uszodaépitő*, Krājums, I-8791. lpp., 38. punkts).
- 62 Tiesa ir arī nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli tiktu piešķirtas gadījumā, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālas prasības. Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešams ziņas, lai konstatētu, ka nodokļa maksātājam kā attiecīgo preču vai pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā PVN, tā attiecībā uz šī nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru sekas varētu būt šo tiesību samazināšana vai atņemšana (skat. iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Ecotrade*, 63. un 64. punkts, un lietā *Nidera Handelscompagnie*, 42. punkts, kā arī 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-438/09 *Dankowski*, Krājums, I-14009. lpp., 35. punkts).
- 63 No tā izriet, ka apstākļi, ka attiecīgā persona nav reģistrēta kā PVN maksātāja, nevar liegt nodokļa maksātājam atskaitīšanas tiesības, ja vien ir izpildīti šo tiesību iegūšanai nepieciešamie materiāltiesiskie nosacījumi.
- 64 Tādēļ uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 179. panta 1. punkts un 180. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu noilguma termiņu, kurā ir jāīsteno priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, kāds tiek aplūkots pamatlietā, ja vien tas nepadara pārmērīgi grūtu vai praktiski neiespējamu šo tiesību īstenošanu. Šāds novērtējums ir jāveic valsts tiesai, kas tostarp var ņemt vērā vēlāko noilguma termiņa ievērojamo pagarināšanu, kā arī PVN reģistrācijas procedūras, kas ir jāveic tajā pašā termiņā, lai būtu iespējams īstenot minētās atskaitīšanas tiesības, ilgumu.

Par otro jautājumu

- 65 Uzdodot savu otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai nodokļu neitralitātes princips nepieļauj sankciju, kas izpaužas kā PVN atskaitīšanas tiesību atteikums un pienākums samaksāt procentus, ja nodokļa samaksa ir nokavēta.
- 66 Vispirms ir jāprecizē, ka ar šo jautājumu, šķiet, notiek abstrahēšanās no tā, vai ir vai nav ievērots atskaitīšanas tiesību īstenošanas noilguma termiņš.
- 67 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka, lai gan dalībvalstis var noteikt sankcijas par pienākumu neievērošanu, kas ir paredzētas, lai nodrošinātu nodokļu pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, šīs sankcijas nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs izvirzītā mērķa sasniegšanai (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Ecotrade*, 65. un 67. punkts, kā arī lietā *Dankowski*, 37. punkts).
- 68 Attiecībā uz sankciju, kas ietver absolūtu atskaitīšanas tiesību atteikumu, ir jāuzsver, ka kopējā PVN sistēma, kā izriet no šī sprieduma 43. punkta, ir vērsta uz to, lai tiktu nodrošināta pilnīga neitralitāte attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts saistībā ar visu viņa saimniecisko darbību, atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam.
- 69 Tātad atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot tām efektīvi sasniegt mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no to maksāšanas, vismazāk kaitē Savienības tiesību aktos paredzētajiem mērķiem un principiem, tādiem kā PVN atskaitīšanas tiesību pamatprincips (skat. 2008. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 23. punkts).

- 70 Ņemot vērā atskaitīšanas tiesību dominējošo vietu kopējā PVN sistēmā, šāda sankcija šķiet nesamērīga, ja nav konstatēta nedz krāpšana, nedz kaitējums valsts budžetam.
- 71 Kā izriet no šī sprieduma 62. punktā atgādinātās judikatūras, tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli principā ir jāpiešķir tad, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālas prasības. Citādāk var būt tad, ja šādu formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt pierādījumus, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības (pēc analogijas skat. 2007. gada 29. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 31. punkts).
- 72 Atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatlietā piegāde Kopienas iekšienē nebija slēpta un ar to saistītā informācija ir ietverta nodokļa maksātāja grāmatvedībā. Nodokļu administrācijai ir nepieciešamā informācija, kas tai ļauj principā pārbaudīt, vai faktiski ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi; tas katrā ziņā ir jāpārbauda valsts tiesai.
- 73 Dalībvalstis, protams, zināmos apstākļos var uzskatīt Kopienas iekšienē veikta darījuma esamības slēpšanu par PVN izkrāpšanu un šādā gadījumā piemērot naudas sodus vai finansiālas sankcijas, kas paredzētas valsts tiesībās, ar nosacījumu, ka šādas sankcijas ir samērīgas ar ļaunprātīgās rīcības smagumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Collée*, 40. punkts).
- 74 Tomēr novēlota PVN samaksa pati par sevi nevar tikt pielīdzināta krāpšanai, kas nozīmē, pirmkārt, ka ar attiecīgo darījumu, neraugoties uz to, ka ir tikuši ievēroti nosacījumi, kas paredzēti atbilstošajās PVN direktīvas un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu normās, ir iegūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretrunā šajās normās paredzētajam mērķim, un, otrkārt, ka no daudziem objektīviem faktiem izriet, ka attiecīgā darījuma galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana (šajā ziņā skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 74. un 75. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Klub*, 49. punkts).
- 75 Nokavējuma procentu samaksa var būt atbilstoša sankcija, ja vien tā nepārsniedz to, kas vajadzīgs, lai sasniegtu šī sprieduma 67. punktā atgādināto mērķi – novērst krāpšanu un nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu.
- 76 Kā izriet no šī sprieduma 68. un nākamajiem punktiem, šāda sankcija nebūtu samērīga, ja pieprasīto procentu kopējā summa atbilstu atskaitāmā nodokļa summai, būtībā liedzot nodokļa maksātājam viņa atskaitīšanas tiesības. Sankcijas samērīgums ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.
- 77 Tātad uz otro jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips nepieļauj sankciju, kas izpaužas kā atskaitīšanas tiesību atteikums gadījumā, ja ir nokavēta PVN samaksa, taču tam nav pretrunā nokavējuma procentu samaksa, ja vien šī sankcija atbilst samērīguma principam; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 179. panta 1. punkts un 180. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu noilguma termiņu, kurā ir jāisteno priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, kāds tiek aplūkots pamatlietā, ja vien tas nepadara pārmērīgi grūtu vai praktiski neiespējamu šo tiesību īstenošanu. Šāds novērtējums ir jāveic valsts tiesai, kas tostarp var ņemt vērā vēlāko**

noilguma termiņa ievērojamo pagarināšanu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas procedūras, kas ir jāveic tajā pašā termiņā, lai būtu iespējams īstenot minētās atskaitīšanas tiesības, ilgumu;

- 2) **nodokļu neitralitātes princips nepieļauj sankciju, kas izpaužas kā atskaitīšanas tiesību atteikums gadījumā, ja ir nokavēta pievienotās vērtības nodokļa samaksa, taču tam nav pretrunā nokavējuma procentu samaksa, ja vien šī sankcija atbilst samērīguma principam; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]