Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 26. martā [1]

Lieta C-835/18

SC Terracult SRL
pret
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(*Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaras apelācijas tiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Direktīva 2006/112/EK – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Apgrieztās maksāšanas sistēma – Rēķinā nepamatoti norādīta nodokļa korekcija – Nepamatoti samaksāta nodokļa atmaksa – Darījumi, kas attiecas uz taksācijas laikposmu, par kuru jau ir pabeigta nodokļu pārbaude – Efektivitātes princips – Nodokļu neitralitāte –Labticība – Tiesību ļaunprātīga izmantošana – Krāpšana nodokļu jomā –Tiesiskā drošība

I. Ievads

1. Nodokļu iestādes veica pārbaudi attiecībā uz nodokļa maksātāju. Pēc tam, kad nodokļu iestādes bija konstatējušas kļūdas saistībā ar konkrētu darījumu, kurā šis nodokļa maksātājs bija rīkojies kā piegādātājs, tās izdeva paziņojumu par nodokli, aicinot šo nodokļu maksātāju samaksāt papildu pievienotās vērtības nodokli (PVN). Nodokļa maksātājs neapstrīdēja paziņojumu par nodokli un samaksāja prasīto papildu PVN.

2. Tomēr vēlāk tika konstatēti jauni fakti, kuru dēļ strīdīgajam darījumam tiek piemērots atšķirīgs nodokļu režīms (apgrieztās maksāšanas sistēma). Vai šādos apstākļos valsts nodokļu iestādes var atteikties atļaut nodokļa maksātājam koriģēt attiecīgos rēķinus un tādējādi faktiski liegt šim nodokļa maksātājam tiesības uz nodokļa korekciju, pamatojoties uz to, ka rēķini attiecas uz darījumiem, kas veikti laikposmā, par kuru tika veikta nodokļu pārbaude, un ka pēc tās izdoto paziņojumu par nodokli nodokļa maksātājs tajā laikā nav apstrīdējis?

1 Oriģinālvaloda – angļu.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

3. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[2], kas bija piemērojama pamatlietas faktu rašanās laikā[3], 193. pantu:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona."

4. PVN direktīvas 199.a pantā bija noteikts:

"1. Dalībvalstis var noteikt, ka līdz 2018. gada 31. decembrim un vismaz uz diviem gadiem persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir nodokļa maksātājs, kas ir saņēmis šādas piegādes:

[..]

i) graudaugu un tehnisko kultūru, tostarp eļļas augu sēklu un cukurbiešu, ko galapatēriņa stadijā parasti neizmanto neizmainītā stāvoklī, piegāde;

[..]."

5. Saskaņā ar Padomes Īstenošanas lēmumu 2011/363/ES Rumānijai tika atļauts piemērot apgrieztās maksāšanas sistēmu dažiem graudaugiem, tostarp rapšiem[4]. Rumānija 2014. gada 20. februārī informēja Komisiju, ka saskaņā ar Direktīvu 2013/43 tā turpinās piemērot minēto sistēmu attiecībā uz noteiktiem graudaugiem līdz 2018. gada 18. decembrim.

B. Valsts tiesības

6. Saskaņā ar *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată* (Valdības leģislatīvais dekrēts Nr. 92/2003 par Nodokļu procesa kodeksu) 7. panta 2. punktu nodokļu iestādei ir tiesības pēc savas ierosmes izanalizēt faktisko situāciju, saņemt un izmantot visu informāciju un nepieciešamos dokumentus, lai pareizi konstatētu nodokļu maksātāja nodokļu situāciju, kā arī identificēt un ņemt vērā visus katra gadījuma būtiskos apstākļus.

7. Saskaņā ar Nodokļu procesa kodeksa 205. panta 1. punktu un 207. panta 1. punktu par jebkuru administratīvu aktu nodokļu jomā var iesniegt sūdzību 30 dienu laikā no šā akta paziņošanas dienas, pretējā gadījumā iestājas noilgums. Sūdzību procedūra neatņem nodokļa maksātājam tiesības uz pārsūdzību tiesā likumā paredzētajos apstākļos.

8. Nodokļu procesa kodeksa 213. panta 1. punktā ir noteikts:

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

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

3 Ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs), ar ko groza Direktīvu 2006/112 (OV 2013, L 201, 4. lpp.).

4 Padomes Īstenošanas lēmums (2011. gada 20. jūnijs), ar ko Rumānijai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2011, L 163, 26. lpp.) 193. panta.

9. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu), kas grozīts un papildināts ar *Legea nr. 343/2006* (Likums Nr. 343/2006), ar kura VI sadaļu valsts tiesiskajā regulējumā transponēta it īpaši PVN Direktīva, 159. pantā ir noteikts:

"(1) Rēķinos vai citos dokumentos, kas tos var aizvietot, norādītā informācija tiek koriģēta, ievērojot šādu kārtību:

[..]

(b) ja dokuments ir nosūtīts saņēmējam, tiek izdots vai nu jauns dokuments, kurā ir jānorāda, pirmkārt, sākotnējā dokumenta informācija, pareizā dokumenta numurs un datums, vērtības ar mīnusa zīmi un, otrkārt, pareizā informācija un vērtības vai tiek izdots jauns dokuments, kurā ir ietverta pareizā informācija un vērtības, vienlaikus ar to izdodot dokumentu ar vērtībām ar mīnusa zīmi, kurā norādīti koriģētā dokumenta numurs un datums.

[..]

(3) Nodokļu maksātāji, kuriem ir veikta nodokļu pārbaude un attiecībā uz kuriem ir konstatētas un apliecinātas kļūdas saistībā ar pareizu iekasētā nodokļa aprēķinu, tā kā viņiem ir jāmaksā minētās summas uz kompetentās nodokļu iestādes izdotā administratīvā akta pamata, var saņēmējiem izdot koriģētus rēķinus saskaņā ar 1. punkta b) apakšpunktu. Uz izdotajiem rēķiniem ir jābūt norādītam, ka tie ir izdoti pēc pārbaudes, un tos jāiekļauj atsevišķā nodokļu deklarācijas postenī. Saņēmējiem ir tiesības atskaitīt šādos rēķinos norādīto nodokli, ievērojot ierobežojumus un nosacījumus, kas noteikti 145.–147.[2] pantā."

III. Fakti, tiesvedība un prejudiciālais jautājums

10. Sabiedrībā *Donauland SRL* (turpmāk tekstā – "*Donauland*"), kura vēlāk tika apvienota ar *Terracult SRL* (turpmāk tekstā – "*Terracult*"), Rumānijas nodokļu iestādes veica nodokļu pārbaudi, kas noslēdzās 2014. gada martā. Pārbaudē tika konstatēts, ka laikposmā no 2013. gada 10. oktobra līdz 14. oktobrim *Donauland* bija piegādājusi rapšus *Almos Alfons Mosel Handels GmbH* (Vācija) (turpmāk tekstā – "*Almos*"). Konstatējušas, ka *Donauland* nevar iesniegt attaisnojošus dokumentus, kuri apliecinātu preču izvešanu no Rumānijas teritorijas, nodokļu iestādes uzskatīja, ka šai piegādei nav piemērojams PVN atbrīvojums par Kopienas iekšienē veiktu preču piegādi.

11. 2014. gada 4. martā minētās iestādes izdeva paziņojumu par nodokli (turpmāk tekstā – "pirmais paziņojums par nodokli") un nodokļu pārbaudes ziņojumu, kuros *Donauland* noteica vairākus papildu parādus, tostarp summu 440 241 Rumānijas leju (RON) apmērā kā PVN par 2013. gada oktobrī veiktām rapšu piegādēm *Almos*, kas tika uzskatītas par iekšzemes piegādēm, kurām piemēro 24 % PVN standartlikmi.

12. *Donauland* neapstrīdēja pirmo paziņojumu par nodokli.

13. 2014. gada 28. martā *Almos* informēja *Donauland*, ka *Donauland* ir izdevusi rēķinus ar *Almos* Vācijas nodokļu maksātāja identifikācijas numuru (turpmāk tekstā – "NMIN"). *Almos* informēja *Donauland*, ka preces neesot tikušas izvestas no Rumānijas teritorijas, un lūdza, lai *Donauland* tai iesniedz koriģētos rēķinus ar *Almos* nodokļu pārstāvja Rumānijā identifikācijas datiem.

14. *Donauland*, pamatojoties uz *Almos* izdotajiem dokumentiem, reģistrēja grāmatvedībā 180 koriģētos rēķinus saskaņā ar Likuma Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu 159. panta 3. punktu. Koriģētie rēķini tika izdoti *Almos* (adresēti gan *Almos* Vācijā, gan tās nodokļu pārstāvim Rumānijā), un no to satura izriet šādi darījumi: 1) veikto piegāžu Kopienas iekšienē anulēšana un to pārklasificēšana par iekšzemes

piegādēm, piemērojot 24 % PVN standartlikmi, un 2) šādu iekšzemes piegāžu, kam piemērota PVN standartlikme, anulēšana un to iekļaušana tādu preču piegāžu kategorijā, attiecībā uz kurām ir piemērojama apgrieztās maksāšanas sistēma, apgalvojot, ka pēc 2014. gada 28. marta paziņojuma esot konstatēta kļūdaina pircēja identifikācija.

15. *Donauland* izdotie koriģētie rēķini tika iekļauti 2014. gada marta PVN deklarācijā. *Donauland* atskaitīja PVN par šiem rēķiniem no PVN, kas maksājams par šo laikposmu.

16. Sakarā ar PVN atmaksas pieprasījumu laikposmā no 2016. gada novembra līdz 2017. gada februārim tika veikta jauna nodokļu pārbaude, pēc kuras tika izdots 2017. gada 10. februāra paziņojums par nodokli (turpmāk tekstā – "otrais paziņojums par nodokli"). Šajā paziņojumā par nodokli bija noteikts pienākums *Terracult* samaksāt papildu PVN summu 440 241 RON apmērā.

17. Par otro paziņojumu par nodokli *Terracult* iesniedza administratīvu sūdzību, ko 2017. gada 14. jūlijā *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara* (Timišoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija) noraidīja.

18. 2018. gada 2. februārī *Terracult* cēla prasību *Tribunalul Arad* (Aradas apgabaltiesa, Rumānija), arī lūdzot daļēji atcelt otro paziņojumu par nodokli un atlīdzināt summu, ko sabiedrība samaksājusi uz pirmā paziņojuma par nodokli pamata. Šī tiesa prasību noraidīja.

19. 2018. gada 29. jūnijā *Terracult* pārsūdzēja šo spriedumu *Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaras apelācijas tiesa, Rumānija). Pastāvot šaubām par attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām, minētā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

20. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Terracult*, Rumānijas valdība un Eiropas Komisija. Šīs ieinteresētās personas arī tika uzklausītas tiesas sēdē 2020. gada 5. februārī.

IV. Vērtējums

21. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai PVN direktīvas normām un nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principiem neatbilst tādi dalībvalsts noteikumi vai prakse, ar ko tiek aizliegts koriģēt rēķinus par darījumiem, kas veikti laikposmā, par kuru veikta nodokļu pārbaude, pēc kuras nodokļu iestādes izdevušas paziņojumu par nodokli, kas ir kļuvis galīgs, ja pēc paziņojuma par nodokli izdošanas tiek konstatēta papildu informācija, kuras dēļ būtu jāpiemēro apgrieztās maksāšanas sistēma.

22. Manuprāt, šāda prakse nav saderīga ar Savienības tiesībām. Lai izskaidrotu šo secinājumu, vispirms jānosaka nodokļa maksātājs, kam bija jāmaksā PVN par attiecīgo darījumu (A). Pēc tam uzsvēršu, cik nozīmīgas ir tiesības veikt nodokļu korekciju un tiesības uz nepamatoti samaksātu nodokļu atmaksu (B). Nobeigumā izvērtēšu iemeslus, uz kuriem Rumānijas iestādes šajā gadījumā atsaucas, lai iebilstu pret nodokļa korekciju un nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu (C).

A. Nodokļa maksātājs, kam bija jāmaksā PVN

23. Saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu "PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, *izņemot gadījumus, kad* saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu *nodokli maksā kāda cita persona*" [5].

24. Ar Padomes Īstenošanas lēmumu 2011/363 Rumānijai attiecīgajā laikposmā tika atļauts rapšu pārdošanai piemērot apgrieztās maksāšanas sistēmu. Atbilstoši PVN direktīvas 199.a panta 1. punktam šādos gadījumos "persona, kura atbildīga par PVN nomaksu, ir *nodokļa maksātājs, kas ir saņēmis [piegādes]*" [6].

25. Šajā ziņā Tiesa ir apstiprinājusi, ka, "piemērojot apgrieztās iekasēšanas kārtību [apgrieztās maksāšanas sistēmu], starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju nenotiek neviens PVN maksājums, jo pēdējam minētajam par veiktajām darbībām ir jāmaksā PVN priekšnodoklis, tomēr principā šo pašu nodokli var atskaitīt tādējādi, ka nodokļu administrācijai nav jāmaksā neviena summa" [7].

26. Tā kā starp lietas dalībniekiem (tagad) nav strīda par to, ka attiecīgajam darījumam ir piemērojama apgrieztās maksāšanas sistēma, pienākums maksāt PVN bija preču saņēmējam, nevis piegādātājam. Apstāklis, ka piegādātājs ir samaksājis PVN, balstoties uz kļūdainu pieņēmumu, ka apgrieztās maksāšanas sistēma nav piemērojama, nodokļu iestādēm neļauj atkāpties no šīs sistēmas, uzskatot, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir nevis preču saņēmējs, bet gan piegādātājs [8].

27. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai piegādātājam principā ir tiesības koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto nodokli un tiesības uz nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu.

B. Tiesības koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto nodokli un tiesības uz nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu

28. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, "lai tiktu nodrošināta PVN neitralitāte, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja *koriģēt rēķinā nepamatoti norādītos nodokļus*, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību" [9].

29. Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru *tiesības uz nodokļu*, kas dalībvalstī iekasēti pretēji Savienības tiesību normām, *atmaksu* ir Savienības tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Tādējādi dalībvalstīm principā ir jāatmaksā pretēji Savienības tiesību normām iekasētie nodokļi [10].

5 Mans izcēlums.

6 Mans izcēlums.

7 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, 23. punkts); 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 41. punkts), un 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327, 30. punkts).

8 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 23. aprīlis, *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 29. punkts).

9 Skat. spriedumu, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 26. punkts un tajā minētā judikatūra) (mans izcēlums).

10 Tostarp skat. spriedumu, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó* (C-191/12, EU:C:2013:315, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

30. Tā kā nav Savienības tiesiskā regulējuma par kārtību, kādā rēķina izsniedzējs koriģē rēķinā nepamatoti norādīto PVN [11], un par nodokļu atmaksāšanas kārtību [12], procesuālie noteikumi šajā ziņā ir jāietver katras dalībvalsts tiesību sistēmā saskaņā ar principu par dalībvalstu procesuālo autonomiju. Valstu noteikumos ir jāievēro līdzvērtības un efektivitātes principi, proti, tie nedrīkst būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz līdzīgiem prasījumiem, kuri pamatoti ar valsts tiesību normām, nedz būt tādi, lai padarītu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību izmantošanu.

31. Līdz ar to nodokļa maksātājam, kurš nepamatoti izrakstījis PVN rēķinu, ir jāļauj veikt korekciju un attiecīgā gadījumā pieprasīt atmaksu. Kārtība, kādā nodokļa maksātājs var veikt nodokļa korekciju un pieprasīt atmaksu, ir noteikta valsts tiesību aktos.

32. Šajā gadījumā netiek apgalvots, ka valsts procedūras neatbilst līdzvērtības principam. *Terracult* tomēr norāda, ka ar šīm procedūrām it īpaši tiekot pārkāpts efektivitātes princips, jo tās tai neļauj veikt korekciju un pieprasīt atmaksu.

33. Rumānijas valdība šo nostāju apstrīd. Tā norāda, ka šajā gadījumā iestādes varēja likumīgi liegt piegādātājam veikt korekciju un pieprasīt atmaksu. Tam esot divi iemesli. Pirmkārt, piegādātājs noteiktajā termiņā nav apstrīdējis pirmo paziņojumu par nodokli. Otrkārt, Rumānijas valdība, šķiet, apgalvo, ka piegādātājs nav rīkojies labticīgi vai ir ļaunprātīgi izmantojis savas tiesības. Aplūkošu abus šos argumentus.

C. Vai nodokļu iestādes varēja iebilst pret korekciju un atmaksu?

1. Termiņš

34. Rumānijas valdība norāda, ka *Terracult* noteiktajā termiņā neapstrīdēja pirmo paziņojumu par nodokli. Līdz ar to tas kļuva galīgs un to vairs nevarēja apstrīdēt.

35. Manuprāt, Rumānijas valdības izvirzītajā argumentā ir sajaukti divi scenāriji. Pirmajā gadījumā ir situācija, kad nodokļu iestāde ir veikusi konkrētu faktu un/vai to juridiskā vērtējuma pārbaudi. Tēlaini izsakoties, ir tikusi atvērta, pārbaudīta un atkal aizvērta lāde ar konkrētu saturu. Otrajā gadījumā ir situācija, kad vēlāk ir radušies jauni fakti, kas pārbaudes brīdī, tā sakot, nav bijuši "lādē", un tā krietni atšķiras no pirmajā scenārijā aprakstītās situācijas. Šajā gadījumā šo konkrēto faktu pārbaudi nav bijis iespējams veikt tāpēc vien, ka attiecīgajā laikā to gluži vienkārši nebija.

36. Attiecībā uz pirmo situāciju sliecos atzīt, ka gadījumā, ja paziņojums par nodokli tā izdošanas brīdī būtu bijis kļūdains, *Terracult* tas neapšaubāmi būtu bijis jāapstrīd valsts tiesiskajā regulējumā paredzētajā termiņā. Neapstrīdēšana būtu varējusi nozīmēt, ka paziņojums ir kļuvis galīgs un neatkarīgi no tā precizitātes vai tiesiskuma nodokļa maksātājs to vairs nevar apstrīdēt.

37. Tiesa par saderīgu ar Savienības tiesībām jau ir atzinusi saprātīgu termiņu noteikšanu prasības iesniegšanai, kuru neievērošanas gadījumā tiesiskās drošības interesēs iestājas noilgums, kas aizsargā gan nodokļu maksātāju, gan attiecīgās iestādes. Proti, šādi termiņi nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas, pat ja principā šāda termiņa izbeigšanās sekas ir tādas, ka celtā prasība tiek pilnībā vai daļēji noraidīta [13].

11 Tostarp skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. un 49. punkts).

12 Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 Tostarp skat. spriedumu, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

38. Piemērojot šo principu, Tiesa attiecībā uz apgrieztās maksāšanas sistēmu jau ir nospriedusi, ka noilguma termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs tiktu sodīts, nevar uzskatīt par nesaderīgu ar režīmu, kas izveidots ar PVN direktīvu [14]. Tik tiešām, iespēja pieprasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretrunā tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu iestādēm nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts [15].

39. Tomēr šis gadījums, šķiet, ir citāda rakstura. Manuprāt, uz to attiecas otrais no abiem iepriekš aprakstītajiem scenārijiem. Šajā gadījumā, kā izriet no lietas materiāliem, paziņojums par nodokli nebija kļūdains laikā, kad nodokļu iestādes to izdeva. Šajā paziņojumā bija atspoguļoti rēķinos sniegtie dati, kā arī nodokļu iestāžu veiktās pārbaudes rezultāti. Dati mainījās tikai vēlāk – pēc *Almos* lūguma *Donauland*.

40. Tas nozīmē, ka situācija mainījās tikai *pēc tam*, kad paziņojums par nodokli bija izdots un *Terracult* to bija izpildījusi [16]. Preču saņēmēja pieprasījums izmantot tā Rumānijas PVN maksātāja numuru izraisīja tiesiskā režīma maiņu. Šajos apstākļos *Terracult* nevar pārmest, ka tā nolēma izmantot acīmredzamāko rēķinā nepamatoti norādītā PVN korekcijas procedūru tā vietā, lai apstrīdētu paziņojuma par nodokli tiesiskumu.

41. Manā izpratnē, pamatojoties uz jaunajiem faktiem, kas radās pēc pirmā paziņojuma par nodokli izdošanas, *Terracult*, iespējams, būtu varējusi šo paziņojumu apstrīdēt saskaņā ar valsts tiesību aktiem, lai gan tas nebija prettiesisks [17]. Tomēr, ņemot vērā Savienības un valsts tiesību normas, šāda *Terracult* rīcība būtu bijusi visai neierasta.

42. Īpaša kārtība tādas situācijas koriģēšanai, kāda tiek aplūkota pamatlietā, tiešām ir skaidri paredzēta valsts tiesību aktos, proti, Likuma Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu 159. pantā. Var būt vērts uzsvērt, ka šādas kārtības esamību nosaka Savienības tiesības. Tiesa jau ir precizējusi, ka nodokļu neitralitātes princips un efektivitātes princips *prasa*, lai dalībvalstis paredzētu līdzekļus un procesuālus noteikumus, kas ļautu nodokļa maksātājiem koriģēt nodokli, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins, un lai tiem būtu tiesības uz tādu nodokļu atmaksu, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesību normas [18].

43. Pret *Terracult* iespēju izmantot šādu risinājumu izvirzītie Rumānijas valdības argumenti nepārliecina. Minētā valdība norāda, ka šajā gadījumā rodas potenciāls konflikts starp tiesiskās drošības principu (kas izriet no vajadzības saglabāt noteiktajā termiņā neapstrīdētu aktu spēkā esamību), no vienas puses, un nodokļu neitralitātes principu (kas izriet no vajadzības garantēt, ka nodokļa maksātājs nemaksā nodokli, kurš tam nav jāmaksā), no otras puses, un ka tā varēja leģitīmi dot priekšroku pirmajam attiecībā pret otro.

44. Manuprāt, tas nav šā gadījuma precīzs atainojums. Šo secinājumu 35. punktā jau esmu norādījis un vēlos vēlreiz uzsvērt, ka šis gadījums neattiecas uz varbūtēji kļūdainu vai prettiesisku paziņojumu par nodokli, kas nav ticis apstrīdēts noteiktajā termiņā. Runa ir par darījumu, kas pēc paziņojuma par nodokli izdošanas ir ticis pārkvalificēts, jo konstatēti jauni fakti. Prasība, lai nodokļa maksātājs šādos apstākļos apstrīd paziņojumu par nodokli (kas uzskatāms par tiesisku un spēkā esošu), ir ne vien neloģiska, bet rada arī zināmas šaubas, raugoties no nodokļu neitralitātes, vienlīdzības un tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību viedokļa.

14 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 Skat. spriedumu, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 Tādējādi nevar uzskatīt, ka *Terracult* ir rīkojusies bez pienācīgas rūpības, ņemot vērā, ka tā samaksāja pieprasīto nodokli, lai izpildītu paziņojumu par nodokli. Neatkarīgi no pamatā esošās situācijas tai tas bija jādara atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam, saskaņā ar kuru "PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā".

17 Rumānijas valdība apgalvo, ka tas tiešām esot iespējams, un šo viedokli šķietami apstiprina iesniedzējtiesas sniegtās atbildes uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem. Tomēr jānorāda, ka *Terracult* nepiekrīt šai nostājai un apgalvo, ka šis jautājums valsts tiesībās neesot reglamentēts.

18 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

45. Pirmkārt, šādi interpretējot, atbilstoši valsts tiesību aktiem tiktu piemērota ļoti atšķirīga attieksme pret nodokļa maksātājiem, kuri, manuprāt, ir līdzīgā situācijā. Termiņš, kurā nodokļa maksātājam ir atļauts koriģēt rēķinos norādīto informāciju un veikt nodokļa korekciju, būtu atkarīgs no tā, vai nodokļu iestādes ir vai nav veikušas pārbaudi un izdevušas paziņojumu par nodokli. Nodokļa maksātājiem, attiecībā uz kuriem būtu veikta pārbaude, būtu dotas tikai 30 dienas rēķinu koriģēšanai, apstrīdot paziņojuma par nodokli tiesiskumu. Savukārt uz nodokļa maksātājiem, kuriem pārbaude nebūtu veikta, attiektos parastais piecu gadu termiņš. Paziņojuma par nodokli izdošana tādējādi nozīmētu, ka parastais piecu gadu termiņš tiek aizstāts ar tikai 30 dienu termiņu.

46. Šo atšķirību šķiet neiespējami pamatot, jo attiecībā uz jauniem faktiem, kas tiek konstatēti vēlāk, abi nodokļa maksātāji varētu atrasties pilnīgi vienādā situācijā. Šajā ziņā atgādinu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru "nodokļu neitralitātes princips ir tāda vienlīdzīgas attieksmes principa tulkojums PVN jomā, kurš prasa, lai līdzīgas situācijas netiktu vērtētas atšķirīgi, ja vien šī atšķirība nav objektīvi pamatota" [19].

47. Otrkārt, tas, ka nodokļa maksātājam tiek uzlikts pienākums 30 dienu laikā apstrīdēt paziņojumu par nodokli, pat ja pēc šā paziņojuma izdošanas tiek konstatēti fakti, kuru dēļ varētu būt jāveic korekcija, var padarīt tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību neefektīvas, jo atkarībā no tā, kad minētie fakti tiek konstatēti, nodokļa maksātājam var būt ļoti maz laika, lai apstrīdētu paziņojumu par nodokli, vai pat var iestāties noilgums. Piemēram, konkrētajā gadījumā *Terracult* rīcībā būtu bijušas tikai dažas dienas, lai apstrīdētu pirmo paziņojumu par nodokli (izdots 2014. gada 4. martā) pēc jauno faktu konstatēšanas (2014. gada 28. marts). Ja pārbaude nebūtu veikta un paziņojums par nodokli nebūtu ticis izdots, *Terracult* būtu varējusi koriģēt rēķinus un veikt nodokļa korekciju garākajā piecu gadu termiņā.

48. Treškārt un visbeidzot, šīs diezgan dīvainās sekas vēl jo vairāk izceļ problemātisko sākumpunktu. Jāuzsver, ka kopumā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru apstākļi, kas jau ir pārbaudīti (administratīvi vai tiesiski), nav atkārtoti jāpārbauda, ir pareizs un atbilstošs. Tomēr šo principu loģiski var piemērot tikai attiecībā uz tiem tiesību vai faktiskajiem aspektiem, kas tiešām ir bijuši pārbaudes priekšmets. Savukārt noilguma sekas nevar tikt attiecinātas uz jauniem apstākļiem, kas nav bijuši un nav varējuši būt šādas pārbaudes priekšmets, jo attiecīgajā laikā tie nepastāvēja [20].

49. Ņemot vērā iepriekš minēto, secinu, ka PVN Direktīvas normas un nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi nepieļauj tādus dalībvalsts noteikumus vai praksi, ar ko tiek aizliegts koriģēt rēķinus par darījumiem, kas veikti laikposmā, par kuru veikta nodokļu pārbaude, pēc kuras nodokļu iestādes izdevušas paziņojumu par nodokli, kas ir kļuvis galīgs, ja pēc paziņojuma par nodokli izdošanas tiek konstatēta papildu informācija, kuras dēļ būtu jāpiemēro atšķirīgs nodokļu režīms (apgrieztās maksāšanas sistēma).

19 Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Jetair* un *BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 53. punkts).

20 Var vilkt plašākas paralēles ar tās pašas loģikas piemērošanu saistībā ar pārbaudi tiesā. Šajā kontekstā, kad tiesiskās attiecības tiek izveidotas ar galīgu tiesas nolēmumu, kam noteikti ir lielāks spēks nekā administratīviem vai nodokļu lēmumiem, to stabilitāte un neatsaucamība ir vēl svarīgāka. Tomēr pat šajā kontekstā tas, ka nolēmums ir pārsūdzēts vai pat divreiz pārsūdzēts, neizslēdz lietas atkārtotu izskatīšanu, ja vēlāk tiek konstatēti jauni fakti, kas pamato šādu ārkārtas rīcību. Runa ir vienkārši par atšķirīgiem jautājumiem un atšķirīgiem tiesību aizsardzības līdzekļiem. Tādējādi līdzīga loģika *a fortiori* ir jāpiemēro PVN sistēmai, kurā nodokļu neitralitātes vārdā jau ir paredzēta un tiek pieļauta daudz lielāka *ex post* elastīguma pakāpe un koriģēšanas iespēja.

2. Labticība, tiesību ļaunprātīga izmantošana un krāpšana

50. Rumānijas valdība arī apgalvo, ka tiesības uz nodokļa korekciju un tiesības prasīt atmaksu, kas parasti ir paredzētas valsts tiesību aktos, tādos apstākļos kā pamatlietā varot tikt ierobežotas, jo piegādātājs neesot rīkojies labticīgi vai katrā ziņā esot ļaunprātīgi izmantojis savas tiesības. Šajā saistībā Rumānijas valdība uzsver, ka ar rēķinu korekciju faktiski tika atceltas pirmā paziņojuma par nodokli sekas. Minētā valdība turklāt uzsver, ka ar precēm, kuras *Terracult* pārdeva *Almos*, pēc pārdošanas esot veikti daži aizdomīgi darījumi starp *Almos* un kādu trešo personu.

a) Labticība

51. Iesākumā jāatgādina, ka, lai gan tiesības koriģēt rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ir jāpiešķir, ja nodokļa maksātājs ir rīkojies labticīgi, labticība nav obligāts tiesību uz koriģēšanu priekšnoteikums. Proti, Tiesa ir nospriedusi, ka gadījumā, ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, atbilstoši PVN neitralitātes principam nepamatoti izrakstītais PVN var tikt koriģēts un dalībvalstis šādu korekciju nedrīkst padarīt atkarīgu no minētā rēķina izrakstītāja labticības. Šī korekcija nedrīkst būt atkarīga no nodokļu iestādes rīcības brīvības [21].

52. Šajā ziņā jānorāda – atbildē uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa norāda, ka no lietas materiāliem izriet, ka nodokļu iestādes nav pieprasījušas maksājamā nodokļa samaksu no saņēmējas (*Almos*). Nav skaidrs, kāpēc nodokļu iestādes nav mēģinājušas pārliecināties, vai nodokli nevarēja samaksāt saņēmēja, lai piegādātājas (*Terracult*) nepamatoti samaksāto summu varētu atmaksāt bez zaudējumiem valsts budžetam. Iztaujāta par šā apstākļa iemeslu tiesas sēdē, Rumānijas valdība nespēja sniegt paskaidrojumus.

53. Neatkarīgi no šā aspekta mani it īpaši nepārliecina argumenti, uz kuriem šajā tiesvedībā atsaucas Rumānijas valdība, netieši norādot, ka *Terracult* neesot rīkojusies labticīgi.

54. Konkrētāk, man nav saprotama loģika, kas ir pamatā argumentam, saskaņā ar kuru tas, ka ar rēķinu korekciju tika atceltas pēc nodokļu pārbaudes izdotā pirmā paziņojuma par nodokli sekas, pats par sevi apliecinot, ka nodokļa maksātājs nav rīkojies labticīgi.

55. Galvenais rēķinu korekcijas mērķis ir labot agrāku situāciju, kas, pamatojoties uz apstākļiem, kuri konstatēti vēlāk, tiek uzskatīta par kļūdainu. Tāpēc tikai ar faktu, ka ar rēķinu korekciju tika atceltas pirmā paziņojuma par nodokli sekas, netiek pierādīts un nepietiek, lai tiktu pierādīts nodokļa maksātāja labticības trūkums. Tam ir vajadzīgi papildu apstākļi. Šajā ziņā jāatgādina, ka jēdziens "labticība" nozīmē, ka nodokļa maksātājs ir rīkojies ar visu apdomīga uzņēmēja rūpību [22].

56. Tāpēc nodokļu iestādes var atsaukties uz labticības trūkumu tikai tad, ja tās tieši apgalvo, ka nodokļa maksātājs ir rīkojies nolaidīgi, paskaidro, kādi tiesiski un faktiski iemesli pamato šos apgalvojumus, un attiecīgā gadījumā iesniedz pierādījumus, kas šos apgalvojumus apstiprina [23]. Tomēr šajā gadījumā, vismaz spriežot pēc Tiesai iesniegtajiem faktiem un paziņojumiem, nešķiet, ka šajā ziņā būtu izteikts kāds skaidrs un pamatots apgalvojums.

21 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. un 68. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. un 38. punkts), un 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 27. punkts).

22 Spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 26. punkts).

23 Vairāk par šo jautājumu skat. manos secinājumos lietā *Altic* (C-329/18, EU:C:2019:442, it īpaši 33.–36. punkts).

57. Jāatgādina, ka nav nozīmes tam, ka pirmā paziņojuma par nodokli faktiskā atcelšana notika pēc nodokļu pārbaudes. Patiesi, nesenā spriedumā *Zabrus Siret*[24] – par gadījumu, kas arī attiecās uz attiecīgo valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, – Tiesa ir nepārprotami norādījusi, ka "[PVN direktīvas normas], kā arī efektivitātes, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem neatbilst tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā, atkāpjoties no piecu gadu noilguma termiņa, kas ir noteikts valsts tiesībās [PVN] deklarāciju koriģēšanai, tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, nodokļu maksātājam ir liegts izdarīt šādu korekciju, lai izvirzītu savas atskaitīšanas tiesības, tikai tāpēc, ka šī korekcija attiecas uz laikposmu, par kuru jau ir notikusi nodokļu revīzija"[25].

58. Iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu faktiski atsaucas uz šo spriedumu, uzskatot, ka no šā sprieduma izrietošie principi būtu jāpiemēro pamatlietā aplūkotajā situācijā.

59. Es tam piekrītu. Ņemot vērā Rumānijas valdības rakstveida un mutvārdu apsvērumos izvirzītos argumentus, šķiet, ka galvenā problēma šajā gadījumā ir apstāklī, ka nodokļu iestādes jau bija pārbaudījušas attiecīgo darījumu, un līdz ar to tām nav pieņemams, ka nodokļa maksātājs vēlāk varētu atcelt to izdotā paziņojuma par nodokli sekas, neizmantojot "standarta kanālus", t.i., administratīvu sūdzību, kam attiecīgā gadījumā seko tiesvedība. Tomēr šo secinājumu 34.–49. punktā ir paskaidrots, kāpēc šajā gadījumā šī nostāja nevar tikt atbalstīta.

b) Tiesību ļaunprātīga izmantošana

60. Tie paši apsvērumi attiecas uz Rumānijas valdības apgalvojumiem, ka *Terracult* esot ļaunprātīgi izmantojusi savas tiesības.

61. Šajā kontekstā var atgādināt, ka, lai būtu konstatējama ļaunprātīgas rīcības pastāvēšana, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem. Pirmkārt, neraugoties uz attiecīgo PVN direktīvas normu, šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai attiecīgo darījumu rezultātā ir jābūt gūtām fiskālām priekšrocībām, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām. Otrkārt, no objektīvu faktoru kopuma ir jāizriet, ka attiecīgā darījuma galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana[26].

62. Tomēr, pamatojoties uz lietas materiāliem, es neredzu, ka nodokļu iestādes būtu pierādījušas ļaunprātīgas rīcības esamību.

63. Pirmkārt, nav skaidrs, kādas "fiskāl[as] priekšrocīb[as], kuru piešķiršana būtu pretēja [PVN] normām", *Terracult* ar savu rīcību varētu mēģināt iegūt. Kā minēts šo secinājumu 23.–26. punktā, *Terracult* nebija jāmaksā nodoklis, ko tā ir samaksājusi. Tomēr pēc pirmās nodokļu pārbaudes tā pienācīgi samaksāja šo nodokli. Pēc tam, kā *Terracult* norādīja tiesas sēdē, "tā iekrita starp diviem krēsliem": pirmkārt, tā bija samaksājusi valstij PVN, kas nav atgūstams, lai gan ir samaksāts nepamatoti, un, otrkārt, saņēmējs atsakās *Terracult* šo nodokli atmaksāt, jo uz strīdīgo darījumu neattiecas vispārējais nodokļu režīms, bet apgrieztās maksāšanas sistēma. Pēc būtības *Terracult* ir samaksājusi nodokli, kas tai nebija jāmaksā.

64. Ņemot to vērā, man šķiet, ka *Terracult* mērķis nav iegūt nepamatotu priekšrocību. Tā tikai cenšas attiecībā uz strīdīgo darījumu atjaunot neitralitāti.

24 Spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Turpat, 56. punkts un rezolutīvā daļa.

26 Skat., piemēram, spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts), un 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 49. punkts).

65. Otrkārt, jāatgādina, ka, lai pierādītu ļaunprātīgu rīcību, nodokļu iestādēm ir jākonstatē konkrēti apstākļi, kas tām ļauj uzskatīt, ka iesaistītās personas ir izmantojušas mākslīgu konstrukciju, lai izvairītos no attiecīgo PVN noteikumu piemērošanas ar mērķi gūt citādi nepamatotu labumu [27]. Taču lietas materiālos un vēl jo vairāk lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav nekā tāda, kas liktu apšaubīt ar strīdīgo darījumu saistītajos rēķinos izdarīto korekciju īstumu. Tas vien, ka ar rēķinu koriģēšanu tika atceltas iepriekšējā paziņojuma par nodokli sekas, kā tas jau tika skaidrots, nevar būt pierādījums par neīstu darījumu.

66. Ņemot vērā šos apsvērumus, tādā situācijā, kāda aplūkota pamatlietā, galvenais ir noskaidrot, vai jaunie fakti, uz kuriem atsaucas *Terracult*, attaisno rēķinu koriģēšanu vai, gluži pretēji, korekcija ir veikta krāpnieciskos nolūkos. Tā esmu nonācis pie nākamā argumenta, uz kuru šajā kontekstā atsaucas Rumānijas valdība.

c) Krāpšana

67. Rumānijas valdība savos apsvērumos norāda, ka ar rapšiem, ko *Terracult* pārdeva *Almos*, pēc pārdošanas esot veikti daži aizdomīgi darījumi starp *Almos* un kādu trešo personu.

68. Šajā saistībā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājs zaudē tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja tas zināja vai tam bija jāzina, ka ar savu rīcību tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā. Konstatējot uzņēmēja pieļautu krāpšanu vai pārkāpumus, nodokļu iestādēm, ņemot vērā objektīvus faktorus un neprasot otram uzņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šis otrs uzņēmējs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā [28].

69. Savukārt, ja materiāltiesiskie un formālie nosacījumi, lai rastos un varētu tikt īstenotas tiesības uz atskaitīšanu, ir izpildīti, ar PVN direktīvu nav saderīgs tas, ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja un nevarēja zināt, ka attiecīgais darījums ir saistīts ar krāpšanu, ko izdarījis tā darījuma partneris vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies piegādes ķēdē [29].

70. Šajā kontekstā, lai fakti, uz kuriem atsaucas Rumānijas valdība, būtu atbilstoši attiecībā uz *Terracult*, nodokļu iestādēm būtu bijis jāpierāda, ka *Terracult* bija iesaistījusies krāpnieciskā shēmā vai vismaz par to zināja vai tai bija par to jāzina. Tomēr vismaz šajā tiesvedībā Rumānijas valdība vairs neapgalvo, ka esot notikusi krāpšana vai cita prettiesiska rīcība. Tā arī nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas apstiprinātu netiešās norādes, ka *Terracult* esot zinājusi vai tai būtu bijis jāzina par aizdomīgiem darījumiem ar attiecīgajām precēm, kas esot veikti pēc to pārdošanas *Almos*.

71. Tiesas sēdē Rumānijas valdībai tika lūgts precīzāk paskaidrot, kāpēc tā uzskata, ka *Terracult*, veicot šos darījumus, nav rīkojusies ar vajadzīgo rūpību, un kādas valsts vai Savienības tiesību normas varētu būt pamats, lai no šīs sabiedrības prasītu augstāku rūpības pakāpi. Taču Rumānijas valdība principā nespēja sniegt skaidru atbildi uz šo jautājumu. Tā tikai norādīja uz *Terracult* bezdarbību, kad tai tika pieprasīts uzrādīt dokumentus par *Almos* pārdoto preču piegādes vietu, un vispārīgākā nozīmē uz (neprecizētiem) grāmatvedības trūkumiem.

27 Vairāk par šo jautājumu skat. manos secinājumos lietā *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:648, 23.–31. un 58.–107. punkts).

28 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. un 50. punkts), un 20019. gada 3. oktobris, *Altic* (C-329/18, EU:C:2019:831, 30. un 31. punkts).

29 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 45. un 46. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 49. punkts).

72. Šī atbilde šķiet mulsinoša, it īpaši tāpēc, ka *Terracult* (un vēlāk *Almos*) piekrita nodokļu inspektoru konstatējumiem attiecībā uz piegāžu pārklasificēšanu par piegādēm valsts iekšienē un pirms tiesas sēdes netika izvirzīts neviens apgalvojums par grāmatvedības trūkumiem *Terracult*. Katrā ziņā neesmu pārliecināts, ka ar šādiem trūkumiem, kas, kā to pamatoti norādījusi Komisija, principā ir nebūtiski un tīri formāli, varētu attaisnot *Terracult* tiesību uz nodokļa korekciju un atmaksu pilnīgu zaudēšanu.

73. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu. Tomēr šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tiktu apdraudēta PVN neitralitāte [30]. Konkrēti, Tiesa ir norādījusi, ka sankcija, kas ietver absolūtu atskaitīšanas tiesību atteikumu, ir nesamērīga, ja nav konstatēta nedz krāpšana, nedz kaitējums valsts budžetam [31]. Tādam pašam principam neapšaubāmi ir jābūt spēkā attiecībā uz absolūtu atteikumu atļaut nodokļa maksātājam koriģēt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, un saņemt nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu.

74. Tāpēc dalībvalsts var atteikties atļaut nodokļa maksātājam veikt korekciju un atteikt atmaksu tikai tad, ja nodokļu iestādes, pamatojoties uz objektīviem faktoriem, var juridiski pietiekami pierādīt, ka rēķinu koriģēšana, kuras dēļ tiek piemērota apgrieztās maksāšanas sistēma, ir veikta negodprātīgi, ir uzskatāma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu vai ir saistīta ar krāpšanu nodokļu jomā, par kuru piegādātājs zināja vai tam bija jāzina.

75. Iesniedzējtiesai, protams, ir jāizvērtē, vai tas tā ir pamatlietā.

V. Secinājumi

76. Iesaku Tiesai uz *Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaras apelācijas tiesa, Rumānija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

– Direktīvai 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principiem neatbilst tādi dalībvalsts noteikumi vai prakse, ar ko tiek aizliegts koriģēt rēķinus par darījumiem, kas veikti laikposmā, par kuru veikta nodokļu pārbaude, pēc kuras nodokļu iestādes izdevušas paziņojumu par nodokli, kas ir kļuvis galīgs, ja pēc paziņojuma par nodokli izdošanas tiek konstatēta papildu informācija, kuras dēļ būtu jāpiemēro apgrieztās maksāšanas sistēma.

– Dalībvalsts var atteikties atļaut piegādātājam veikt nodokļa korekciju un liegt tiesības uz nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu tikai tad, ja nodokļu iestādes, pamatojoties uz objektīviem faktoriem, var juridiski pietiekami pierādīt, ka rēķinu koriģēšana, kuras dēļ tiek piemērota apgrieztās maksāšanas sistēma, ir veikta negodprātīgi, ir uzskatāma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu vai ir saistīta ar krāpšanu nodokļu jomā, par kuru piegādātājs zināja vai tam bija jāzina. Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai tas tā ir pamatlietā.

30 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 28. un 29. punkts).

31 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 68. un 70. punkts).