ĢENERĀLADVOKĀTA MANUELA KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [*MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA*] SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 26. oktobrī[1]

Lieta C-533/16

Volkswagen AG
pret
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

(*Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Prejudiciālais jautājums – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Piegādātājiem samaksātā nodokļa atskaitīšana – Ar PVN neapliekamu preču piegāde – Piegāžu aplikšana ar PVN atsevišķos rēķinos – Atskaitīšanas tiesību atteikums noilguma termiņa izbeigšanās dēļ

1. Tiesa ir izskatījusi jautājumu par tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu, atbildot uz daudziem prejudiciālajiem jautājumiem. Šajā lietā jautājums, kuru uzdevusi iesniedzējtiesa, ir par termiņu, kurā var tikt veikta attiecīgā nodokļa atskaitīšana.

2. Problēma, ar kuru ir saskārusies valsts tiesa, izriet no tā, ka *Volkswagen AG* no 2004. gada līdz 2010. gadam saņēma no piegādātājiem noteiktas preces un attiecīgajos rēķinos nebija iekļauts PVN. Abas puses bija kļūdaini pieņēmušas, ka šie darījumi nebija apliekami ar PVN, jo ir uzskatāmi par finansiālu kompensāciju.

3. 2010. gadā konstatējot kļūdu, šoreiz piegādātāji iekasēja no *Volkswagen* PVN un izsniedza atbilstošu rēķinu ar norādi uz maksājamo nodokli, vienlaikus iesniedzot papildu PVN deklarāciju, lai iemaksātu šo nodokli Valsts kasē. *Volkswagen* vēlējās atskaitīt samaksāto PVN, bet nodokļu iestāde šo pieteikumu apmierināja tikai attiecībā uz dažiem norādītajiem laikposmiem, noraidot pārējos, jo jau bija beidzies šo tiesību izmantošanas termiņš (pieci gadi).

4. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība ļaus Tiesai lemt, cik lielā mērā prevalē PVN atskaitīšanas tiesības, ja preču piegādē netika iekasēts nodoklis un vēlākā korekcija attiecas uz taksācijas periodiem, kas pārsniedz piecus gadus.

1 Oriģinālvaloda – spāņu.

I. Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112/EK[2]

5. 62. panta 1) un 2) punktā ir noteikts:

“Šā panta nozīmē:

1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

2) “nodokļa iekasējamība” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

6. 167. pantā ir noteikts:

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

7. Atbilstoši 168. panta a) apakšpunktam:

“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:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs”.

8. Saskaņā ar 178. panta a) punktu:

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

a) “168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu [3]”.

2 Grozītā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112” vai “PVN direktīva”).

3 Tā ietver PVN direktīvas 219.a–240. pantu.

Direktīva 2008/9/EK[4]

9. Saskaņā ar 2. pantu:

"Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

1) "nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī" ir jebkurš nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kas nodokli atmaksā, bet citas dalībvalsts teritorijā;

[..]

3) "atmaksas periods" ir 16. pantā noteiktais periods, par kuru tiek pieprasīta PVN atmaksa;

[..]."

10. 3. pantā ir uzskaitīti nosacījumi, kuriem ir jāatbilst nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, lai piemērotu šo direktīvu.

11. Saskaņā ar 5. pantu:

"Katra dalībvalsts jebkuram nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, atmaksā PVN, kas aprēķināts attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kurus tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs šajā dalībvalstī, vai attiecībā uz preču importu šajā dalībvalstī, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi izmantoti šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti Direktīvas 2006/112/EK 169. panta a) un b) punktā".

12. Saskaņā ar 8. panta 2. punktu:

"2. Papildus 1. punktā noteiktajai informācijai atmaksas pieteikumā katrai dalībvalstij un par katru PVN rēķinu vai katru importēšanas dokumentu jānorāda šādi dati:

[..]

d) PVN rēķina vai importēšanas dokumenta datums un numurs;

e) summa, kurai uzliek nodokli, un PVN summa, izteikta atmaksas dalībvalsts valūtā;

[..]."

13. Saskaņā ar 15. panta 1. punktu:

"1. Atmaksas pieteikumu iesniedz dalībvalstij, kurā veic uzņēmējdarbību, vēlākais līdz tā kalendārā gada, kas seko atmaksas periodam, 30. septembrim. Atmaksas pieteikumu par iesniegtu uzskata tikai tad, ja pieteikuma iesniedzējs ir norādījis visu 8., 9. un 11. pantā pieprasīto informāciju."

4 Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīva 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.). PVN direktīvas 171. pantā attiecībā uz šī nodokļa atskaitīšanu ir iekļauta atsauce uz šobrīd spēkā esošajā Direktīvā 2008/9 iekļautajiem īstenošanas noteikumiem.

Slovākijas Republikas tiesiskais regulējums

Likums Nr. 222/2004 par PVN[5]

14. 49. panta 1. punktā un 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

"(1) Tiesības atskaitīt nodokli, ar ko apliktas preces vai pakalpojumi, nodokļu maksātājam rodas dienā, kad kļūst iekasējams nodoklis par minētajām precēm un pakalpojumiem.

(2) Nodokļu maksātājs var atskaitīt no nodokļa, kas viņam jāmaksā, nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko viņš izmanto preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai kā nodokļu maksātājs, ievērojot 3. un 7. punktā minētos izņēmumus. Nodokļu maksātājs var atskaitīt nodokli, ja:

a) to viņam ir piemērojis cits nodokļu maksātājs valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, kas viņam tiek vai tiks piegādāti vai sniegti".

15. 51. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir izteikts šādi:

"(1) Nodokļu maksātājs var izmantot nodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar 49. pantu, ja:

a) 49. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētajā nodokļa atskaitīšanas brīdī viņa rīcībā ir kāda nodokļu maksātāja saskaņā ar 71. pantu izdots rēķins;

[..]."

16. 55.a panta 4. punktā ir paredzēts:

"(4) Pieteicējs īsteno nodokļa atmaksas tiesības, iesniedzot elektronisku nodokļa atmaksas pieteikumu tās dalībvalsts elektroniskajā portālā, kurā viņam ir birojs, saimnieciskās darbības vieta, uzņēmums, pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta. Atmaksas pieteikumu iesniedz vēlākais līdz tā kalendārā gada, kas seko atmaksas periodam, 30. septembrim." *Daňový úrad Bratislava I* [Bratislavas I Nodokļu birojs] nekavējoties elektroniski paziņo pieteicējam par nodokļa atmaksas pieteikuma saņemšanas datumu."

17. Saskaņā ar 71. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punktu:

"(1) Šajā likumā:

a) "rēķins" ir jebkurš dokuments vai paziņojums, kas sagatavots papīra vai elektroniskā formātā saskaņā ar šo likumu vai saskaņā ar kādā citā dalībvalstī spēkā esošo likumu, kas regulē rēķinu sagatavošanu;

[..]

(2) Par rēķinu uzskata arī visus dokumentus vai paziņojumus, ar kuriem groza sākotnējo rēķinu un kuri specifiski un nepārprotami attiecas uz to."

5 Turpmāk tekstā – "PVN likums".

18. Likuma par nodokļu administrāciju (turpmāk tekstā – "*Cpt*") 45. pantā ir noteikts:

"(1) Ja vien šajā likumā vai speciālā likumā nav paredzēts citādi, nevar tikt iekasēts nodoklis, nedz nodokļa starpība, nedz arī var tikt atzītas tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu, un pat ne tiesības uz nodokļa atmaksu, ja ir pagājuši pieci gadi no tā gada beigām, kurā nodokļu maksātājam būtu bijusi jāiesniedz nodokļa deklarācija vai kāda cita deklarācija vai kad viņam bija pienākums samaksāt nodokli, neiesniedzot nodokļa deklarāciju vai kādu citu deklarāciju, vai kurā nodokļu maksātājam radās tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu vai tiesības uz nodokļa atmaksu; [..]."

II. Lietas fakti un prejudiciālie jautājumi

19. No 2004. gada līdz 2010. gadam *Hella Leuchten-Systeme GmbH*, kas atrodas Paderbornā, Vācijā, kā arī sabiedrības *Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o*, un *Hella Slovakia – Signal Lighting*, kas abas atrodas Slovākijā (turpmāk tekstā – "piegādātāji *Hella*"), piegādāja *Volkswagen* veidnes automašīnām paredzētu apgaismes iekārtu ražošanai [6].

20. Rēķinos, kurus piegādātāji *Hella* iesniedza saistībā ar preču piegādi, tie neiekļāva PVN, uzskatot konkrēto piegādi nevis par preču piegādi, bet tikai par finansiālu kompensāciju.

21. 2010. gadā konstatējot kļūdu, piegādātāji *Hella* ar atsevišķiem rēķiniem, kas ir sagatavoti saskaņā ar PVN likuma 71. pantu, iekasēja no *Volkswagen* PVN un iesniedza šī nodokļa papildu deklarāciju, pēc tam iemaksājot šo summu Valsts kasē.

22. *Volkswagen*, pamatojoties uz PVN likuma 55.a–55.g pantu, Direktīvā 2008/9 noteiktajā termiņā ar 2011. gada 1. jūlija pieteikumu lūdza nodokļu administrācijai atmaksāt PVN.

23. Nodokļu administrācija ar 2012. gada 3. aprīļa lēmumu daļēji apmierināja *Volkswagen* pieteikumu, atmaksājot PVN EUR 1 536 622,92 apmērā par pēdējiem 5 gadiem līdz pieteikuma iesniegšanai.

24. Ar šo pašu lēmumu nodokļu administrācija noraidīja *Volkswagen* pieteikumu par atlikušo PVN summu EUR 1 354 968,83 apmērā. Tā pamatoja noraidījumu ar to, ka bija iestājies *Cpt* 45. panta 1. punktā noteiktais termiņš (pieci gadi no preču piegādes).

25. Šo 2012. gada 3. aprīļa lēmumu administratīvā procesa iestādē ietvaros apstiprināja *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Finanšu direkcija).

26. *Volkswagen* apstrīdēja Finanšu direkcijas lēmumu *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas apgabaltiesa), kas noraidīja tās pieteikumu. Šī tiesa piekrita Finanšu direkcijas pamatojumam, ka tiesības uz PVN atmaksu nodokļu maksātājam bija radušās ar preču piegādi, un uz šo tiesību īstenošanu attiecas piecu gadu termiņš. Tāpēc nodokļa atmaksas pieteikuma iesniegšanas brīdī (2011. gadā) jau bija beigušās tiesības uz PVN atmaksu par laikposmu no 2004. gada līdz 2006. gadam.

27. *Volkswagen* pārsūdzēja apgabaltiesas spriedumu *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa), tostarp argumentējot, ka valsts tiesību interpretācija ir pretrunā Savienības tiesiskajam regulējumam un Tiesas judikatūrai par *dies a quo* noilguma termiņa aprēķināšanai.

6 Netiek apstrīdēts, ka šīs preces tika izmantotas ar nodokli apliekamiem *Volkswagen* darījumiem.

28. [Slovākijas Republikas] Augstākā tiesa norāda, ka ir divas pretējas nostājas attiecībā uz to, kā noteikt brīdi, kurā beidzas termiņš, kurā lūgt PVN atskaitīšanu: a) Finanšu direkcijas nostāja, kas atbilst valsts administratīvajai praksei, atbilstoši kurai šis termiņš sākas dienā, kad faktiski tiek piegādātas preces saskaņā ar PVN direktīvas 63. un 167. pantu, un b) *Volkswagen* nostāja, saskaņā ar kuru PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai ir nepieciešams, lai kumulatīvi īstenotos divi nosacījumi: preču piegāde kā ar PVN apliekamais darījums un saglabāts rēķins vai dokuments, kas to var aizvietot.

29. Šajos apstākļos *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) uzdod Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīva 2008/9 un tiesības uz nodokļa atmaksu ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz PVN atmaksu īstenošanai kumulatīvi jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem:

   i) notikusi preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un

   ii) PVN ir iekļauts rēķinā, ko sagatavo piegādātājs/sniedzējs.

   Citiem vārdiem, vai ir iespējams, ka nodokļa atmaksu prasa nodokļu maksātājs, kura rēķinā nav piemērots PVN?

2) Vai samērīguma principam un PVN neitralitātes principam atbilst tas, ka nodokļa atmaksas termiņu aprēķina no brīža, kad vēl nav izpildīti visi materiāltiesiskie nosacījumi tiesību uz nodokļa atmaksu īstenošanai?

3) Vai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, PVN direktīvas 167. pantā un 178. panta a) punktā minētie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļos, kādi ir pamatlietā, un ar nosacījumu, ka ir izpildīti visi pārējie materiāltiesiskie un procesuālie nosacījumi, kas nepieciešami, lai īstenotu nodokļa atskaitīšanas tiesības, tie nepieļauj tādu nodokļu iestāžu rīcību, ar kuru nodokļu maksātājam tiek liegtas Direktīvā 2008/9 paredzētajā termiņā īstenotās tiesības uz nodokļa atmaksu, ja nodokli viņam rēķinā ir piemērojis piegādātājs un piegādātājs to ir samaksājis, pirms ir iestājies valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais noilguma termiņš?

4) Vai, ievērojot neitralitātes principu un samērīguma principu, kas ir PVN kopējās sistēmas pamatprincipi, Slovākijas nodokļu iestādes ir pārsniegušas to, kas ir vajadzīgs PVN direktīvā izvirzītā mērķa sasniegšanai gadījumā, kad tās ir atteikušas nodokļu maksātājam tiesības uz samaksātā nodokļa atmaksu, jo ir iestājies valsts tiesiskajā regulējumā noteiktais tiesību uz nodokļa atmaksu noilguma termiņš, lai arī minētajā laikposmā nodokļu maksātājs neesot varējis īstenot tiesības uz nodokļa atmaksu un lai arī nodoklis ir pienācīgi iekasēts un izvairīšanās no nodokļu samaksas vai nesamaksāšanas risks ir pilnīgi izslēgts?

5) Vai ir iespējams interpretēt tiesiskās noteiktības principu, tiesiskās paļāvības principu un tiesības uz labu pārvaldību Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 41. panta izpratnē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesiskā regulējuma normu interpretāciju, atbilstīgi kurai, lai ievērotu nodokļa atmaksas termiņu, noteicošais ir valsts pārvaldes iestādes lēmuma par nodokļa atmaksu brīdis, nevis brīdis, kad nodokļu maksātājs izmanto savas tiesības uz nodokļa atmaksu?"

III. Tiesvedība Tiesā

30. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika reģistrēts 2016. gada 20. oktobrī.

31. Rakstveida apsvērumus ir iesniegusi Slovākijas Republikas Finanšu direkcija, Slovākijas valdība un Eiropas Komisija.

32. Netika uzskatīts par nepieciešamu rīkot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai saskaņā ar Tiesas Reglamenta 76. panta 2. punktu.

IV. Lietas dalībnieku apsvērumu kopsavilkums

33. Gan Slovākijas Republikas Finanšu direkcijas, gan Slovākijas valdības apsvērumos, kuru saturs ir līdzīgs, ierosināts uz pirmajiem četriem jautājumiem atbildēt kopā tādējādi, ka aplūkotais valsts tiesiskais regulējums un prakse nav pretrunā Savienības tiesībām.

34. Pirmkārt, Slovākijas valdība uzskata, ka PVN atmaksa nav nekas vairāk kā nodokļa atskaitīšanas tiesību specifiska piemērošana, kas ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un nevar tikt ierobežota [7]. Lai noteiktu brīdi, kad rodas tiesības uz atmaksu, ir jāaplūko tiesību normas par PVN atskaitīšanu, lai arī tajās nav konkrētas atsauces uz atmaksu.

35. Lai noteiktu šo brīdi, abas valsts iestādes atsaucas uz Direktīvas 2006/112 62. panta 2. punktu, 63., 167., 170. un 171. pantu. No tiem izriet, ka tiesību uz atmaksu izmantošanas termiņš attiecībā uz preci sākas no brīža, kad nodoklis kļūst iekasējams, proti, no preces piegādes brīža.

36. Turpretim rēķins neietekmē šī brīža noteikšanu, un PVN direktīvas 178. panta a) punktu nevar interpretēt tādējādi, ka atskaitīšanas tiesības rodas ar brīdi, kad ir pieejams rēķins. Termiņa sākuma sasaistīšana ar šo dokumentu būtu pretrunā tiesiskās noteiktības, nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem.

37. Otrkārt, iestādes atsaucas uz Direktīvas 2006/112 168., 171., 179. un 180. pantu, kā arī uz Direktīvas 2008/9 14., 15. un 16. pantu, lai secinātu, ka tiesības uz atmaksu var izmantot tikai līdz kalendārā gada, kas seko atmaksas periodam, 30. septembrim. Tas, ka dalībvalsts noraida atmaksas pieteikumu, kas ir iesniegts pēc šīs datuma, neesot pretrunā Savienības tiesībām.

38. Slovākijas valdība norāda, ka atbilstoši PVN direktīvas 180. pantam dalībvalstis var pagarināt termiņu šo tiesību izmantošanai [8], bet ne bez ierobežojumiem, tādēļ ir pamatoti, ka valsts tiesībās PVN atmaksai ir noteikts izbeigšanās termiņš [9].

39. Visbeidzot, abas valsts iestādes uzskata, ka piektais jautājums nav pieņemams, jo iesniedzējtiesa neesot precizējusi attiecīgos faktus, ne arī izskaidrojusi, kāda ir to nozīme, lai pēc būtības izlemtu pamatlietu.

40. Komisija iesaka kopīgi atbildēt uz pirmajiem trim jautājumiem. Tā uzskata, ka nodokļu maksātājam, lai izmantotu tā atskaitīšanas tiesības, ir jābūt saglabātam rēķinam, kurā ir norādīts aprēķinātā PVN apmērs [10]. Komisija norāda, ka saskaņā ar Slovākijas nodokļu iestādes viedokli nodokļu maksātājam būtu atskaitīšanas tiesības pat tad, ja tas vēl neko nebūtu iemaksājis Slovākijas valsts budžetā un ja tam nebūtu rēķina. Turklāt, lai arī tas ir izmantojis atskaitīšanas tiesības, šajā gadījumā tam tās esot atteiktas.

41. Komisija uzskata, ka korekcijas gadījumā, kāds ir pamatlietā, korekcija veido pamatu PVN atskaitīšanas tiesībām, kas korelē ar nodokļa samaksu. Nodokļu maksātājs var pretendēt uz PVN atskaitīšanu tikai tad, ja tam ir piegādātas preces un tam ir [izsniegts] atbilstošs rēķins.

7 Šajā ziņā tā min 2016. gada 28. jūlija spriedumu *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), 30. punkts.

8 Atsaucoties uz 2012. gada 12. jūlija spriedumu *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458), 46. punkts.

9 Atsauce uz 2008. gada 8. maija spriedumu *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267), 45. un 46. punkts.

10 Šajā saistībā tā atgādina 2004. gada 29. aprīļa spriedumu *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268), 35. punkts.

42. Attiecībā uz ceturto prejudiciālo jautājumu Komisija uzskata, ka *Volkswagen* nevarēja izmantot savas PVN atskaitīšanas tiesības objektīvu iemeslu dēļ, jo tā nezināja, ka pastāv šī nodokļa parāds līdz brīdim, kad tai izsniedza rēķinus. Ja tai tiktu piemērots piecu gadu noilguma termiņš kopš preču piegādes brīža, tas nozīmētu, ka šajos apstākļos praktiski tiktu padarīta neiespējama šo tiesību izmantošana.

43. Turklāt šādā situācijā tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, jo *Volkswagen* bija jāmaksā arī par laika posmiem, kas ir ilgāki par pieciem gadiem, bez iespējas pretendēt uz atskaitīšanu par tiem visiem. Komisija papildu norāda, ka šo pašu iemeslu dēļ Slovākijas tiesiskais regulējums pārsniedz dalībvalsts novērtējuma brīvību.

44. Attiecībā uz piekto jautājumu Komisija uzskata, ka uz to nav nepieciešams atbildēt, jo, lai pabeigtu tiesvedību par valsts tiesību normas atbilstību Savienības tiesībām, pietiek ar atsauci uz Direktīvu 2006/112 vai citiem sekundārajiem tiesību aktiem PVN jomā.

V. Analīze

A. Sākotnējie apsvērumi, jautājumu izklāsts un pārformulēšana

45. Lai arī pamatlietā nodokļu maksātājs lūdz Slovākijas nodokļu iestādei PVN *atmaksu*, faktiski šī atmaksa ir vienkārši starpība vai saldo starp PVN, kas tai ir jāatmaksā, un PVN, ko sabiedrībai *Volkswagen* ir jāmaksā vai tā ir samaksājusi dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā tā ir reģistrēta.

46. Strīds ir izšķirams, interpretējot tiesību normas, kuras regulē atskaitīšanas tiesības, kas rada iespējamo PVN atmaksu. PVN atmaksa ir instruments, ar kuru dalībvalsts nodokļu maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, atmaksā PVN, kas aprēķināts attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kurus tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs šajā dalībvalstī.

47. Direktīvā 2008/9 iekļautie atmaksas noteikumi atbilst Direktīvas 2006/112 170. pantā noteiktajam. Pirmās [Direktīvas 2008/9] interpretācijai vajadzētu būt atbilstošai otrās [Direktīvas 2006/112] normām par tiesībām uz atmaksu, jo Direktīva 2006/112 ir galvenā tiesību norma visā PVN tiesiskajā regulējumā.

48. Tādēļ vispirms būs jāaplūko Direktīvas 2006/112 normas, kas attiecas uz atskaitīšanas tiesībām (konkrētāk, 167., 168., un 178. pants). Otrajā posmā varētu aplūkot Direktīvas 2008/9 14., 15. un 16. pantu par atskaitīšanu, bet es domāju, ka tas nav nepieciešams, lai atbildētu iesniedzējtiesai. Katrā ziņā nevarēs iztikt bez samērīguma principa un PVN nodokļu neitralitātes principa piemērošanas.

49. Es piekrītu Slovākijas iestādēm un daļēji Komisijai, ka pirmais līdz ceturtais jautājums ir cieši saistīti un tie ir jāizskata kopā. Turklāt es uzskatu, ka būtu lietderīgi tos pārformulēt, lai Tiesas atbilde būtu skaidrāka.

50. Manuprāt, kā tas izriet no šiem četriem jautājumiem, tie vērsti uz to, lai noskaidrotu, vai Savienības tiesības (konkrētāk, PVN direktīvas 167., 168., un 178. pants, kā arī samērīguma un nodokļu neitralitātes principi) ļauj atteikt nodokļu maksātājam samaksātā PVN atskaitīšanu, uzskatot, ka ir noildzis šo tiesību izmantošanas termiņš situācijā, kad: a) ir kļūdaini uzskatīts, ka preču piegādei nav piemērojams nodoklis, un b) vēlākā korekcija tikusi veikta pēc vairākiem gadiem brīdī, kad nodokļu maksātājs samaksāja PVN un pēc tam lūdza tā atmaksu.

51. Savukārt uz piekto jautājumu tiks sniegta atsevišķa atbilde.

B. Par pirmo līdz ceturto jautājumu

52. Tiesa ir vairākkārt lēmusi par materiālajām un formālajām prasībām, no kurām ir atkarīgas PVN atskaitīšanas tiesības.

53. Attiecībā uz *materiālajām* prasībām uzmanība tikusi pievērsta Direktīvas 2006/112 normām, kas regulē šo tiesību rašanos un tvērumu (šīs direktīvas X sadaļas 167. un turpmākie panti)[11]. Saskaņā ar tām atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kas nodoklis kļūst iekasējams: preču piegādes gadījumā tad, kad piegādātājs nodod preci nodokļu maksātājam[12]. PVN iekasējamības izpratnē svarīga ir faktiskā preču īpašuma [tiesību] nodošana, ar ko šī persona piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo īpašumu tā, it kā tā būtu īpašniece[13].

54. Atskaitīšanas tiesību *formas* prasības "savukārt attiecas uz to izmantošanas kārtību un kontroli, kā arī pareizu PVN sistēmas darbību, piemēram, pienākumiem saistībā ar iegrāmatošanu, rēķinu izrakstīšanu un deklarēšanu"[14]. No šīm prasībām[15] šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nozīme ir prasībām attiecībā uz rēķinu: atbilstoši PVN direktīvas 178. panta a) punktam, lai "izmantotu atskaitīšanas tiesības", nodokļu maksātājam ir "jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar" šīs direktīvas "XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu".

55. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet: a) ka preču piegāde *Volkswagen* bija veikta tādā datumā un veidā, kā pēc tam atspoguļots atbilstošā rēķinā, un b) ka šajā rēķinā bija iekļauta (vai vismaz netiek apstrīdēts, ka tā bija) visa Direktīvā 2006/112 paredzētā informācija. Tādējādi ir izpildītas materiālās un formālās prasības, kas nosaka gan PVN atskaitīšanas tiesību rašanos, gan īstenošanu[16].

56. Neskarot pārbaudi, kuru varētu veikt iesniedzējtiesa, *Volkswagen* principā bija tiesiskais pamats savu atskaitīšanas tiesību izmantošanai. Pienācīgs tā pierādījums ir tas, ka nodokļu administrācija ir atzinusi šīs tiesības, lai arī [tikai] par daļu no taksācijas periodiem, par kuriem tā šīs tiesības izmantoja. Attiecībā uz atlikušo summu Slovākijas valdība un Slovākijas Republikas Finanšu direkcija argumentē, ka piecu gadu termiņa iestāšanās to liedz [atmaksāt].

57. PVN direktīvā nav skaidri noteikts termiņš atskaitīšanas tiesību izmantošanai. Tas, ka tajā šādas norādes nav, neliedz to noteikt valstu tiesību normās tiesiskās noteiktības apsvērumu dēļ. Tiesa ir lēmusi, ka "tiesību izbeigšanās termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN, tiktu sodīts, zaudējot atskaitīšanas tiesības, nevar uzskatīt par nesaderīgu ar Sestās direktīvas izveidoto sistēmu, it īpaši tādēļ, ka, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan atskaitīšanas tiesībām, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz Kopienu tiesībām (līdzvērtības princips), un tādēļ, otrkārt, ka tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu (efektivitātes princips)"[17].

11 Spriedums, 2014. gada 11. decembris, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU/C/2014/2429), 41. punkts. Spriedums attiecas galvenokārt uz 17., 18. un 22. pantu 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas ir izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV 1991, L 376, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), bet šie noteikumi ir iekļauti, dažkārt pat burtiski, Direktīvā 2006/112; skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU: C:2012:373), 5.–11. punkts.

12 Direktīvas 2006/112 63. pants.

13 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), 44. punkts un tajā minētā judikatūra.

14 Spriedums, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU/C/2014/2429), 42. punkts.

15 Direktīvas 2006/112 178. un nākamie panti.

16 Spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373), 44. punkts.

17 Spriedums, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267), 46. punkts.

58. Tomēr šī termiņa sākuma datuma noteikšana nav iespējama tikai brīdī, kurā notiek preču piegāde, neņemot vērā citus svarīgus apstākļus. Lai gan atbilstoši Direktīvas 2006/112 167. pantam atskaitīšanas tiesības rodas vienlaikus ar nodokļa iekasējamību, to *izmantošana* ir iespējama tikai atbilstoši šīs pašas direktīvas 178. pantam, kad nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins, kurā ir atspoguļota preču piegāde.

59. Atskaitīšanas tiesību rašanās brīža un atskaitīšanas tiesību izmantošanas brīža nošķirtība ir skaidrojama ar PVN sistēmas darbību:

– iegādājoties preces, nodokļu maksātājs samaksā savam piegādātājam vai vismaz tam ir pienākums samaksāt PVN no to preču cenas, kuras tas izmantos saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem;

– nodokļa administrēšanas mērķiem jau samaksātā PVN atskaitīšana tomēr var tikt izmantota vēlākiem maksājumiem, kas būs jāveic nodokļu iestādēm, attiecīgajā gadījumā pamatojot ar vai pievienojot atbilstošus rēķinus [18] kā obligātus pierādījumus, lai varētu pretendēt uz atskaitīšanu (vai attiecīgajā gadījumā uz atmaksu).

60. Tādējādi atskaitīšanas tiesības sasaista divus PVN maksājumus: a) to, kuru nodokļu maksātājs ir samaksājis par to preču piegādi, kuras tas iegādājās no sava piegādātāja, un b) to, kuru nodokļu maksātāja klients tam samaksā, kad šis nodokļu maksātājs tam piegādā savas preces. Rēķini [19] ir pierādījums saistīto darījumu esamībai un cenas samaksai, kurā ir iekļaujama PVN summa, kas izriet no attiecīgās nodokļa likmes [20].

61. Taču faktiski šī PVN summa jau pieder nodokļu administrācijai, ko pamato tā iekasējamība no brīža, kad to samaksā, vai no brīža, kad to būtu bijis jāsamaksā. Rēķina izsniedzējs to ieturēs, veicot minētās nodokļu administrācijas papildfunkciju, proti, izpildot PVN iekasētāja lomu. Šķiet loģiski, ka vienlaikus rodas atskaitīšanas tiesības, jo nodokļu maksātājam būtu jāspēj pamatoties uz šo nodokļa maksājumu brīdī, kad tas norēķinās ar nodokļu iestādi.

62. Izmantojot Tiesas formulējumu, "atskaitīšanas sistēma [..] izplatīšanas ķēdes starpnieku posmiem ļauj no viņu nodokļu bāzes atskaitīt summas, ko tie samaksājuši saviem piegādātājiem kā PVN par attiecīgo darījumu, un attiecīgi atgūt no nodokļu administrācijas to PVN daļu, kas atbilst starpībai starp cenu, kas samaksāta katram piegādātājam, un cenu, par kādu tas šo preci ir pārdevis savam pircējam" [21].

63. Šajā viedoklī ir atspoguļots nodokļu neitralitātes princips, kuru kopējā PVN sistēma nodrošina attiecībā uz jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība pati principā ir apliekama ar PVN. Šajā sistēmā atskaitīšanas režīma mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no maksājamā vai samaksātā PVN sloga.

64. Atskaitīšanas tiesību centrā ir nodokļu maksātāja veiktais nodokļa maksājums piegādātājam. Un atskaitīšana nav atdalāma no nodokļa samaksas: ja nodokļu maksātājs nav samaksājis PVN, kas parasti ir uzrādīts rēķinā, nav ne tiesiska, ne ekonomiska pamatojuma atskaitīšanas tiesību izmantošanai.

18 Atbilstoši Direktīvas 2006/12 218. pantam par rēķinu atzīst "dokumentus vai paziņojumus papīra vai elektroniskā formā, ja tie atbilst nosacījumiem, kas izklāstīti šajā [3.] nodaļā".

19 Kas ir parasti nepieciešamie dokumenti, lai pretendētu uz atskaitīšanu; rēķini var nebūt noteiktos gadījumos, kad tā neesamība neliedz atskaitīšanas tiesību izmantošanu. Par šo jautājumu skat. spriedumu, 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206), 17. punkts.

20 Skat. Direktīvas 2006/112 226. panta 9. un 10. punktu.

21 Skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268), 36. punkts.

65. Direktīvā 2006/112, konkrētāk, tās 167. pantā, Savienības likumdevējs ir paredzējis *parastu gadījumu*, kurā preču piegāde, samaksa par tām un rēķina izsniegšana ar norādītu PVN apmēru notiek praktiski vienlaicīgi. Šādos gadījumos ir loģiski, ka nodokļa iekasējamība un atskaitīšanas tiesības rodas vienā un tajā pašā brīdī [22].

66. Turpretī situācija, kāda ir pamatlietā, no PVN iekasēšanas viedokļa var tikt kvalificēta kā *ārkārtas* vai neierasta situācija, jo: a) brīdī, kad *Volkswagen* saņēma piegādātāja piegādātās preces, tas nesamaksāja PVN, jo abas puses uzskatīja, ka darījums nav apliekams ar šo nodokli, un b) tādēļ *Volkswagen* nesaņēma rēķinu, kurā būtu iekļauts PVN un kas ļautu tam izmantot atskaitīšanas tiesības.

67. Šādos apstākļos nodokļu maksātājs loģiski nevarēja pretendēt uz PVN summas, kuru tas nebija iepriekš samaksājis, atskaitīšanas tiesībām.

68. Situācija būtiski mainījās, kad 2010. gadā *Hella* piegādātāji koriģēja darījumus, kurus kļūdaini bija uzskatījuši par neapliekamiem ar PVN, proti, iekasēja pienākošos summu no *Volkswagen* un iemaksāja to Valsts kasē. Es uzskatu, ka no šī brīža būtu bijis pareizi sasaistīt iekasējamību un attiecīgās atskaitīšanas tiesības ar nodokļa faktisko samaksu.

69. Citiem vārdiem, patiesībā notikušais ir novēlotas PVN samaksas piemērs [23]. Pēc darījumu koriģēšanas patiešām tika izpildītas materiālās un formālās prasības, kas piešķir atskaitīšanas tiesības. Tajā brīdī bija jāsākas atskaitīšanas tiesību izmantošanas termiņa aprēķinam: faktiski notika preču piegāde, tika samaksāts PVN, kas nonāca Valsts kasē, un tika izrakstīts atbilstošs rēķins saskaņā ar PVN direktīvas 226. panta prasībām.

70. Slovākijas nodokļu iestādes, gluži pretēji, piemēro valsts tiesību normas nodokļu jomā (konkrētāk, *Cpt* 45. pantu), novirzot PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanu uz fizisko preču piegādes brīdi (2004.–2010. gads.) Piecu gadu noilguma termiņa aprēķināšanas sākumam tās turpmāk izmanto šo pašu datumu [brīdi]. No tā visa izriet, ka atskaitīšanas tiesības nav spēkā attiecībā uz noilgušajiem periodiem (proti, 2004., 2005. un daļēji 2006. gads, jo atmaksas pieteikums tika iesniegts 2011. gada 1. jūlijā).

71. Es uzskatu, ka šāda rīcība nav atbilstoša. Pirmkārt, manu uzmanību piesaista tas, ka Slovākijas nodokļu administrācija piemēro piecu gadu termiņu *pret Volkswagen*, bet atbilstoši *Cpt* 45. pantam [24] šo pašu termiņu piemēro nodokļu iekasēšanai, proti, šī uzņēmuma *labā*, jo šī norma liedz nodokļu administrācijai iekasēt maksājamos, bet neiekasētos nodokļus, ja ir pagājis šis piecu gadu termiņš [25].

72. Ja nodokļu administrācija, noilgstot vairāk nekā pieciem gadiem, nav uzskatījusi par nepiemērotu saņemt summas, kuras *Volkswagen* tai bija parādā kā maksājamo PVN, piemēram, par 2004. gadu, analoģiski šī paša iemesla dēļ tai vajadzētu atzīt šim nodokļu maksātājam samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības.

22 Tiesa ir lēmusi, ka "atskaitīšanas tiesību izmantošana nozīmē, ka principā nodokļu maksātāji neko nemaksā un tādējādi nemaksā PVN, ko tam būtu jāmaksā, pirms nav saņēmuši rēķinu vai citu dokumentu, kas ir uzskatāms par tam līdzvērtīgu, un ka nevar uzskatīt, ka konkrētam darījumam ir piemērots PVN, pirms tas ir ticis samaksāts". Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268), 35. punkts.

23 Tiesa ir lēmusi, ka "novēlota PVN samaksa pati par sevi nevar tikt pielīdzināta krāpšanai, kas nozīmē, pirmkārt, ka ar attiecīgo darījumu [..] ir iegūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretrunā šajās normās[, kas regulē PVN,] paredzētajam mērķim", un ka "nodokļu neitralitātes princips nepieļauj sankciju, kas izpaužas kā atskaitīšanas tiesību atteikums gadījumā, ja ir nokavēta pievienotās vērtības nodokļa samaksa". Skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport OOD* (C-284/11, EU:C:2012:458), 74. punkts un rezolutīvā daļa.

24 Atgādinu, ka atbilstoši šai normai piecu gadu noilguma termiņš attiecas gan uz nodokļu administrāciju, gan uz nodokļu maksātājiem: nodokļu administrācija nevar iekasēt nodokli vai nodokļa starpību, kad ir pagājuši šie pieci gadi; nodokļu maksātāji nevar pretendēt uz jau samaksāto nodokļu atmaksu, ja ir pagājis šis pats termiņš.

25 Savienības tiesībās saprātīgu termiņu noteikšana prasības iesniegšanai tiesiskās noteiktības interesēs aizsargā gan nodokļu maksātāju, gan nodokļu administrāciju; skat. spriedumu, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454), 42. punkts.

73. Otrkārt, Direktīvas 2006/112 167. pantu var interpretēt tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, tas pieļauj, ka labticīgam nodokļu maksātājam [26] netiek pilnībā liegtas tā PVN atskaitīšanas tiesības.

74. Valsts tiesiskā regulējuma interpretācija, kuru praksē īsteno Slovākijas nodokļu iestādes, pretēji PVN nodokļu neitralitātes principam liedz šo tiesību izmantošanu. Tiesa ir uzsvērusi šī principa pārākumu un to, ka atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas [27].

75. Turklāt PVN neitralitātes princips paredz, ka aprēķinātā PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiek tad, kad ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālās prasības [28]. Tiesa ir skaidri paudusi atbalstu tam, lai maksimāli tiktu ievērotas atskaitīšanas tiesības, piemēram, atzīstot, ka valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru rēķina korekcijai attiecībā uz obligātu norādi nav atpakaļejoša spēka, jo tas ierobežo tiesības atskaitīt maksājamo nodokli gadā, kurā šis rēķins ticis koriģēts, nevis tajā gadā, kurā šis rēķins ticis sākotnēji izrakstīts [29], ir pretrunā PVN direktīvas 167. pantam, 178. panta a) punktam, 179. pantam un 226. panta 3. punktam.

76. Taču, ja šis ierobežojums tika atzīts par neatbilstošu Direktīvai 2006/112, šī paša iemesla dēļ pretrunā tai būtu uzskatāma Slovākijas prakse, saskaņā ar kuru faktiski tiek izslēgta atskaitīšanas tiesību izmantošanas iespēja tādos gadījumos, kāds ir šajā lietā. Ir jāņem vērā, ka šo tiesību izmantošana ir iespējama tikai tad, ja šo tiesību subjekts zina, ka tā darījumi ir apliekami ar PVN, bet ne pirms tam, ja tas ir rīkojies labticīgi (kas, atgādināšu, šajā lietā netiek apstrīdēts).

77. Visbeidzot, apstrīdētā rīcība pamatlietā, manuprāt, ir nesamērīga. Protams, Direktīvas 2006/112 273. pants ļauj dalībvalstij pieņemt citus pasākumus, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu krāpšanu. Šie pasākumi, tostarp tādi, kas izriet no tiesiskās noteiktības apsvērumiem, ir termiņu noteikšana atskaitīšanas tiesību izmantošanai un nedrīkst ne pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, ne apdraudēt PVN neitralitāti [30].

78. Taču, tā kā ir atzīts nodokļu maksātāja labticīgums un ir izslēgta krāpšanas vai nodokļu priekšrocības esamība, ņemot vērā to, ka darījumi tika koriģēti, nav samērīgi liegt šim nodokļu maksātājam tā atskaitīšanas tiesības tikai tāpēc, ka tas ir kļūdaini interpretējis, ka šie darījumi nav apliekami ar PVN, un tāpēc, ka laiks, kas bija pagājis līdz darījumu koriģēšanai, pārsniedza piecus gadus.

79. Faktiski Slovākijas nodokļu administrācija atzīst, ka bija pamats atskaitīšanai, bet tā ierobežoti attiecināma uz tiem PVN iekasējamības periodiem, kuri nav noilguši. Tomēr, kā jau esmu izklāstījis, ja laika periods, kas ir ilgāks par pieciem gadiem, nav bijis šķērslis, lai novēloti iemaksātu Valsts kasē PVN summu, tāpat analoģiski tam nevajadzētu liegt izmantot atskaitīšanas tiesības.

80. Tādēļ es iesaku uz pirmo līdz ceturto prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, kad kļūdaini, bet labticīgi ir ticis uzskatīts, ka preču piegāde nav apliekama ar PVN, un pēc vairākiem gadiem šī nodokļa samaksa ir koriģēta, nodokļu maksātājam ir šajā darījumā samaksātās PVN summas atskaitīšanas tiesības (vai attiecīgajā gadījumā tiesības uz atmaksu).

26 Pamatlietas puses neapstrīd to, ka ne *Hella* piegādātāji, ne sabiedrība *Volkswagen* nerīkojās krāpnieciski vai zinot, ka preču piegāžu neaplikšana ar PVN ir pārkāpums.

27 Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), 30. punkts.

28 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), 38. punkts.

29 Turpat, 43. punkts.

30 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), 62. punkts.

C. Par piekto prejudiciālo jautājumu

81. Iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai valsts tiesiskā regulējuma interpretācija, kuru veic attiecīgās valsts nodokļu iestādes, nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principiem, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 41. pantam.

82. Papildus tam, ka šis jautājums kopumā ir atzīstams par nepieņemamu, kā to ierosina Slovākijas valdība, es piekrītu Komisijai, ka uz to vairs nav jāatbild, jo atbilstoši Tiesas judikatūrai iesniedzējtiesas šaubu atrisināšanai ir jāizmanto tikai Direktīvas 2006/112 interpretācija. Tomēr, ja Tiesa nolemtu uz to atbildēt, es pakārtoti izklāstīšu savu viedokli par šo jautājumu.

83. Attiecībā uz, pirmkārt, Hartas 41. pantu par tiesībām uz labu pārvaldību atsaucei uz tām nav nozīmes pamatlietā, jo šīs tiesību normas subjekts ir nevis dalībvalstis, bet vienīgi Savienības iestādes un struktūras [31]. Tā kā pamatlieta ir par dalībvalsts nodokļu iestādes rīcību, šis pants nav piemērojams.

84. Otrkārt, iespējamā tiesiskās paļāvības principa pārkāpuma gadījumā būtu nepieciešams, lai administratīvā iestāde būtu devusi *Volkswagen* pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem [32], kas pamatotu tā prasījumus, tādējādi, ka jebkurš uzmanīgs un saprātīgs uzņēmējs būtu uz to saprātīgi paļāvies [33].

85. Tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, ka būtu doti šādi solījumi. Šajā lietā faktiski ir atspoguļota administratīvā prakse attiecībā uz valsts tiesību lūgt PVN atmaksu termiņu interpretāciju. Tajā nav norāžu uz īpašiem solījumiem, kuru esamība varētu būt devusi *Volkswagen* cerības uz tā prasījumu īstenošanu.

86. Trūkstot sīkākai informācijai par šiem hipotētiskajiem solījumiem, Tiesas rīcībā nav vajadzīgo faktisko elementu, lai lietderīgi atbildētu uz šo piektā jautājuma daļu [34].

87. Treškārt un visbeidzot, tiesiskās noteiktības princips Tiesas formulējumā nozīmē, ka no Savienības tiesiskā regulējuma attiecīgajām personām ir skaidri jāspēj uzzināt savu tiesību un pienākumu tvērums, lai tās varētu atbilstoši rīkoties [35].

88. Kā jau esmu izklāstījis [36], Tiesa ir apstiprinājusi, ka ar noteiktiem nosacījumiem dalībvalstis var ieviest "izbeigšanās termiņus", lai izmantotu PVN atskaitīšanas tiesības, ja tie faktiski vai ar normatīvo regulējumu neatceļ šīs tiesības [37].

89. Tiesiskā noteiktība, saprotot to iepriekš izklāstītajā nozīmē, varētu būt apdraudēta, ja valsts tiesību normu, kas regulē šos termiņus, interpretācija būtu nejauša vai nepamatota, vai mainītos atkarībā no dažādām nodokļu iestādēm. Tomēr nav norādīts, ka tā būtu noticis šajā lietā, kurā, šķiet, ir liegtas atskaitīšanas tiesības citiem nodokļu maksātājiem, kas atrodas līdzīgā situācijā kā *Volkswagen*. [38]

31 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), 83. punkts un tajā minētā judikatūra.

32 Spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453), 76. punkts un tajā minētā judikatūra.

33 Spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), 45. punkts un tajā minētā judikatūra.

34 Skat. tostarp spriedumu, 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453), 31. punkts un tajā minētā judikatūra.

35 Spriedums, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174), 59. punkts.

36 Šo secinājumu 57. un 77. punkts.

37 Spriedums, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaf* (C-332/14, EU:C:2016:417), 58.–61. punkts.

38 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir skaidrots, ka ir arī citi uzņēmumi, kas atrodas līdzīgās situācijās.

90. Cits jautājums ir, vai šāda interpretācija, lai arī tā ir vienota valsts līmenī, atbilst Savienības tiesībām. Ja tā nav, kā es esmu ierosinājis, aplūkojot pirmos četrus jautājumus, tad konstatēt tās neatbilstību Direktīvai 2006/112 ir pietiekami, lai atbildētu uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu kopumā.

VI. Secinājumi

91. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, iesaku Tiesai uz *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Tas, ka nodokļu maksātājam, kas ir rīkojies labticīgi, tiek atteiktas šī nodokļa atskaitīšanas tiesības tādos apstākļos, kādi ir aplūkojami pamatlietā, kad tas kļūdaini uzskatīja, ka preču piegādei nav piemērojams nodoklis, bet pēc vairākiem gadiem koriģēja darījumu un samaksāja nodokli, ir pretrunā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EEK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168. un 178. pantam, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principam.