

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2024. gada 16. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Šķīdums izstrādāt PVN atmaksas noteikumi nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī – Direktīva 2008/9/EK – 20. pants – Atmaksas dalībvalsts līgums sniegt papildu informāciju – Informācija, kas jāsniedz viena mēneša laikā – Procedūras izbeigšana tūlīt, ja nodokļu maksātājs nav sniedzis atbildi šajā termiņā – 23. pants – Atteikums ņemt vērā informāciju, kas pirmo reizi iesniegta apelācijas procesā – Efektivitātes princips – PVN neitralitātes princips – Labas pārvaldības princips

Lietā C-746/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2022. gada 18. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2022. gada 6. decembrī, tiesvedībā

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [A. Prechal], tiesneši F. Biltšens [F. Biltgen], N. Vāls [N. Wahl], J. Passer [J. Passer] un M. L. Arasteja Saņa [M. L. Arastey Sahún] (referente),

ģenerālvokāts: M. Špunars [M. Szpunar],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Slovenské Energetické Strojárne a.s.* vērā – P. Barta, T. Fehér un P. Jalsovszky, ügyvédek,
- Ungārijas valdības vērā – M. Z. Fehér un R. Kissné Berta, pārstāvji,
- Eiropas Savienības Padomes vērā – Zs. Bodnár, J. Haunold un E. d’Ursel, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – J. Jokubauskaitis un A. Tokár, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2023. gada 14. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvas 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.), 20. panta 2. punktu un 23. pantu, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 167. un 169.–171. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principus.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Slovenské Energetické Strojárne a.s.* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “otrā līmeņa nodokļu iestāde”) par šīs sabiedrības uzskaites PVN atmaksāšanas procedūru saistībā ar PVN, ko tā ir samaksājusi 2020. gadā, atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 167. pantā ir teikts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kārtējo reizi tiek iekasējams.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 170. pantu:

“Nodokļa maksātājiem, kuri [...] Direktīvas 2008/9/EK 2. panta 1. punkta un 3. panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

[..]

b) darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194. līdz 197. pantu vai 199. pantu nodokli maksā vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”

5 Minētās direktīvas 171. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvu 2008/9/EK paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.”

Direktīva 2008/9

6 Atbilstoši Direktīvas 2008/9 3. apsvērumam:

“Ar jauno procedūru būtu jānostiprina uzņēmumu stāvoklis, jo dalībvalstu pienākums būtu maksēt procentus, ja atmaksāšana tiks veikta novēloti. Tiks stiprinātas arī uzņēmumu apelācijas tiesības.”

7 Šīs direktivas 1. pantā ir paredzēts:

“Šajā direktīvā paredzēti sāki izstrādāti noteikumi [PVN] atmaksāšanai, kā paredzēts [PVN direktīvā] 170. pantā, tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst 3. panta nosacījumiem.”

8 Direktivas 2008/9 19. panta 2. punkts ir paredzēts:

“Atmaksas dalībvalsts par savu lūgumu apstiprināt vai noraidīt atmaksas pieteikumu paziņo pieteikuma iesniedzējam ēteru mēnešu laikā pēc pieteikuma saņemšanas minētāj dalībvalstī.”

9 Šīs direktivas 20. pants ir noteikts:

“1. Ja atmaksas dalībvalsts uzskata, ka tās rīcībā nav visa atbilstīgā informācija, lai pieņemtu lūgumu par pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu, tā ēteru mēnešu laikposmā, kas minēts 19. panta 2. punktā, var it pašī no pieteikuma iesniedzēja vai no dalībvalsts, kurā veic uzņēmējdarbību, kompetentajam iestādēm pieprasīt papildinformāciju elektroniskā veidā. [...]”

Vajadzības gadījumā atmaksas dalībvalsts var pieprasīt citu papildu informāciju.

Atmaksas dalībvalsts informācijā, ko pieprasa saskaņā ar šo punktu, ietver attiecīgā PVN rādītāja vai importēšanas dokumenta oriģinālu vai kopiju, ja atmaksas dalībvalstij ir pamatotas šaubas par konkrēta pieteikuma pamatotību. [...]”

2. Atmaksas dalībvalsts saņem saskaņā ar 1. punktu pieprasīto informāciju viena mēneša laikā pēc dienas, kad pieprasījums sasniedzis personu, kam tas ir adresēts.”

10 Saskaņā ar minētās direktivas 21. panta pirmo daļu:

“Ja atmaksas dalībvalsts pieprasa papildinformāciju, tā par savu lūgumu apstiprināt vai noraidīt atmaksas pieteikumu iesniedzējam paziņo divu mēnešu laikā pēc dienas, kurā tā saņem pieprasīto informāciju, vai, ja tā nav saņēmusi atbildi uz savu pieprasījumu, – divu mēnešu laikā pēc 20. panta 2. punkta noteiktā termiņa beigām. Tomēr jebkurā gadījumā termiņš, kurā atmaksas dalībvalstij jāpieņem lēmums par pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu, ir vismaz seši mēneši no atmaksas pieteikuma saņemšanas brīža.”

11 Minētās direktivas 23. pants ir paredzēts:

“1. Ja atmaksas pieteikums ir noraidīts daļēji vai pilnībā, atmaksas dalībvalsts atteikuma iemeslus paziņo pieteikuma iesniedzējam līdz ar lūgumu.

2. Pieteikuma iesniedzēja lūgumu par atmaksas pieteikuma noraidīšanu var pārskatīt atmaksas dalībvalsts kompetentajās iestādēs tādā pašā veidā un ievērojot tādus pašus termiņus, kas paredzēti apelācijām, kuras iesniedz personas, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.

Ja saskaņā ar atmaksas dalībvalsts tiesību aktiem tas, ka šajā direktīvā noteiktajos termiņos nav pieņemts lēmums par atmaksas pieteikumu, nenozīmē ne pieteikuma apstiprināšanu, ne noraidīšanu, pieteikuma iesniedzējam ir attiecīgi pieejamas visas administratīvās vai tiesas procedūras, kas ir pieejamas tiem nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī. Ja tādā procedūrā nav, tad tas, ka noteiktajos termiņos nav pieņemts lēmums par

atmaksas pieteikumu, nozēm?, ka pieteikums ir noraidīts.”

12 Direktīvas 2008/9 26. pantā ir paredzēts:

“Atmaksas dalībvalsts pieprasījuma iesniedzējam atlīdzina atmaksājamo summas procentus gadījumā, ja atmaksu veic pēc pārdziņš maksājuma dienas saskaņā ar 22. panta 1. punktu.

Ja pieprasījuma iesniedzējs paredzēto termiņu laikā atmaksas dalībvalstij nesniedz pieprasīto papildinformāciju vai vēl citu papildinformāciju, tad pirmo daļu nepiemēro. [..]”

Ungārijas tiesības

PVN likums

13 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli), pamatlietā piemērojamā redakcijā (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 251./F pantā ir paredzēts:

“(1) Ja valsts nodokļu iestāde, pamatojoties uz tās rīcībā esošajām ziņām vai citu informāciju, uzskata, ka pamatotu lūgumu par nodokļa atmaksas pieteikumu nevar pieņemt 251./E panta 1. punktā noteiktajā termiņā, tā var, iesniedzot rakstisku pieprasījumu, pieprasīt papildu ziņas un informāciju

a) nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā,

b) materiāli un teritoriāli kompetentajai iestādei, kas reģistrējusi nodokļa maksātāju, kurš neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, k? nodokļa maksātāju, kas veic uzņēmējdarbību šajā valstī, saskaņā ar 244. panta 2. un 3. punktu, vai

c) trešai personai, ja ir pamatots iemesls uzskatīt, ka tā var sniegt būtisku ieguldījumu atmaksas pieteikuma novērtēšanā.

[..]

(3) Šo panta 1. un 2. punktā minētajā rakstveida pieprasījumā var pieprasīt uzrādīt oriģinālu vai apliecinātu kopiju 127. panta 1. punkta a), c) un d) apakšpunktā minētajam dokumentam, kas sagatavots nodokļa maksātāja, kurš neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, vārdā un kas pierāda darījuma veikšanu, ja rodas nopietnas šaubas par nodokļa atmaksāšanas juridisko pamatu vai priekšnodokļa summu, kuru tiek lūgts atmaksāt. [..]

(4) Atbildes sniegšanas termiņš ir viens mēnesis no dienas, kad parakstīts 1. un 2. punktā minētais pieprasījums.”

14 PVN likuma 251./I panta 4. punktā ir noteikts:

“Gadījumā, ja valsts nodokļu administrācija kādā nodokļu atmaksu, par katru nokavējuma dienu ir jāmaksā procenti atbilstoši kādā juma naudai. Valsts nodokļu administrācijai nav pienākuma maksāt šos procentus, ja nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, lūguma pieņemšanai paredzētajā termiņā nav sniedzis pilnāgu atbildi pēc būtības uz 251./F panta 1. un 2. punktā paredzēto informācijas pieprasījumu.”

Nodokļu administrācijas likums

15 Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017. gada Likums Nr. CLI par nodokļu administrācijas organizāciju; turpmāk tekstā – “Nodokļu administrācijas likums”) 49.

panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts:

“Nodokļu iestāde izbeidz procedūru, ja

[..]

b) pieteicējs pāc tam, kad nodokļu iestāde to bija aicinājusi iesniegt deklarāciju, nav to iesniedzis vai nav izpildījis savu pienākumu veikt koriģēšanu, un šādas deklarācijas vai korekcijas neesamības gadījumā pieteikumu nevar izskatīt un procedūra netiek turpināta *ex officio*.”

16 Šā likuma 124. panta 3. un 4. punktā ir noteikts:

“(3) Izņemot spēkā neesamības iemeslu, pieteikuma iesniedzējs nedz savs sūdzības, nedz tai sekojošajā procedūrā nevar atsaukties uz tādām jauniem faktiem vai atsaukties uz tādām jauniem pierādījumiem vai tos iesniegt, par kuriem tas zināja pirms pirmā lūguma pieņemšanas, bet kurus viņš nav iesniedzis – attiecībā uz pierādījumu –, lai gan nodokļu administrācija to ir aicinājusi, vai uz kuru tas nav atsaucies – attiecībā uz faktu.

(4) 3. punktā minētajā pieteikumā iekļauj to konstatējumu un apstākļu aprakstu, par kuriem nodokļu iestāde aicina nodokļu maksātāju sniegt pierādījumus, kā arī brēdinājumu par tiesiskajām sekām.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 *Slovenské Energetické Strojárne* ir Slovākijā reģistrēta sabiedrība, kas darbojas enerģētikas nozarē, tostarp veicot inženiertehniskos darbus saistībā ar elektrostacijām.

18 2020. gadā šā sabiedrība veica montāžas un uzstādīšanas darbus elektrostacijā [Újpest] (Ungārijā). Šajā nolūkā tā iegādājās dažādas preces un izmantoja dažādus pakalpojumus Ungārijā.

19 2021. gada 18. februārī minētā sabiedrība kā nodokļa maksātājs, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, proti, Slovākijā, iesniedza *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu un muitas direkcija, Ungārijā; turpmāk tekstā – “pirmā lūguma nodokļu iestāde”) atmaksas pieteikumu par priekšnodokļa samaksu PVN par precēm un pakalpojumiem, kas Ungārijā iegādāti laikposmā no 2020. gada 1. janvāra līdz 2020. gada 31. decembrim. Šis atmaksāšanas pieteikums par summu 37 013 654 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 97 400 EUR) bija balstīts uz deviņpadsmit šo prešu un pakalpojumu piegādātāju izsniegtajiem rēķiniem.

20 2021. gada 22. februārī, piemērojot PVN likuma 251./F panta 1. punktu, pirmā lūguma nodokļu iestāde nosūtīja *Slovenské Energetické Strojárne* lūgumu sniegt informāciju, lai noskaidrotu faktus un pierādītu, ka tā s pieprasītās tiesības uz PVN atmaksu ir pamatotas. Konkrēti, šā iestāde lūdz viena mēneša laikā pāc informācijas pieprasījuma paziņošanas iesniegt vairākus dokumentus saistībā ar atmaksāšanas pieteikumu.

21 Šis pieprasījums tika nosūtīts uz *Slovenské Energetické Strojárne* elektroniskā pasta adresi, un tiek uzskatīts, ka tā to ir saņēmusi.

22 Ar 2021. gada 6. maija lēmumu (turpmāk tekstā – “pirmā lēmuma lēmums”) pirmā lēmuma nodokļu iestāde, piemērojot Nodokļu administrācijas likuma 49. panta 1. punkta b) apakšpunktu, izbeidza PVN atmaksāšanas procedūru, pamatojoties uz to, ka šā sabiedrība nebija sniegusi šīs iestādes pieprasīto informāciju un ka, pamatojoties uz pieejamo informāciju, nebija iespējams pietiekami precīzi konstatēt šā pieteikuma pamatā esošos faktus.

23 2021. gada 9. jūnijā *Slovenské Energetické Strojárne* par šo lēmumu iesniedza sūdzību otrā lēmuma nodokļu iestādē. Savas sūdzības pielikumā viņa pievienoja visus dokumentus, kurus informācijas pieprasījuma bija lūgts iesniegt.

24 Ar 2021. gada 20. jūlija lēmumu otrā lēmuma nodokļu iestāde apstiprināja pirmā lēmuma lēmumu, it īpaši uzskatot, ka tā nevar ņemt vērā sūdzības pievienotos dokumentus, jo Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punktā ir aizliegts iesniegt jaunus pierādījumus sūdzības pamatošanai, ja sūdzības iesniedzējs par šiem apstākļiem zināja pirms pirmā lēmuma pieņemšanas.

25 *Slovenské Energetické Strojárne* par 2021. gada 20. jūlija lēmumu cēla prasību *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija), kas ir iesniedzējtiesa.

26 Šajā tiesā šā sabiedrība apgalvo, ka Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punkts nav piemērojams PVN atmaksāšanas procedūrā. Tā uzskata, ka šajā tiesā būtu normāli paredzētais aizliegums iesniegt jaunus pierādījumus ir uzskatāms par Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktā paredzēto pārsūdzības tiesību materiālu ierobežojumu. Šīs direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš koriģēšanai gadījumā, ja nodokļu administrācija pieprasa papildu informāciju, lai atbildētu uz PVN atmaksāšanas pieteikumu, neesot uzskatāms par noilguma termiņu. Atbilstoši minētās direktīvas 26. pantam un PVN likuma 251./I panta 4. punktam vienīgās sekas, kādas rastos pieteicējam, kurš neievēro šo termiņu, ir tādas, ka tam vairs nebūtu tiesību uz procentu samaksu atmaksas nokavējuma gadījumā.

27 Otrā lēmuma nodokļu iestāde uzskata, ka šajā gadījumā ir piemērojams Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punkts. Šīs tiesā būtu normas, kurās esot ievēroti lūdzvērības un efektivitātes principi, mērķis esot viengīgi nepieļaut, ka pārsūdzības procedūra izstiepjas laikā. Turklāt minētā trūkumu novēršanas termiņa beigšanās nenozīmē, ka tiesā būtu jāzaudē, jo esot iespējams iesniegt pieteikumu par pārsūdzības termiņa atjaunošanu.

28 Tādējādi iesniedzējtiesai ir šaubas par to, pirmkārt, vai Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punktā paredzētais aizliegums iesniegt jaunus pierādījumus ir pretrunā Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktam, jo šis aizliegums var izpausties kā nodokļa maksātāja tiesību celšana prasību būtisks ierobežojums.

29 Šā tiesā arī šaubas, otrkārt, vai šāda aizlieguma rezultātā PVN likuma 251./F panta 4. punktā paredzētais viena mēneša koriģēšanas termiņš netiek pārvēidots par noilguma termiņu, ņemot vērā, ka dokumenti, kas nav iesniegti šajā termiņā, nevar tikt ņemti vērā pēc šā termiņa beigām, it īpaši pārsūdzības stadijā.

30 Šajā ziņā tai ir šaubas par šāda aizlieguma samērīgumu, it īpaši Hartas 47. pantā nostiprināto tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību gaisma. Lai gan Tiesa 2019. gada 2. maija spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354) ir nospriedusi, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš nav noilguma termiņš, iesniedzējtiesa norāda, ka tajā ir izskatāms lietas apstākļi atšķiras no apstākļiem lietā, kurā tika taisīti minētais spriedums, jo Ungārijas administratīvajā procesā ir divi lēmumi un Ungārijas tiesbūvē ir skaidri paredzēta aizlieguma iesniegt jaunus pierādījumus piemērošana otrā lēmuma

proces?.

31 Trešk?rt, iesniedz?jtiesai ir šaubas par to, vai Direkt?va 2008/9 ?auj nodok?u administr?cijai izbeigt PVN atmaks?šanas proced?ru, jo šaj? direkt?v? ir paredz?ta tikai l?muma pie?emšana par PVN atmaksas pieteikuma pie?emšanu vai noraid?šanu, proti, l?mums p?c b?t?bas.

32 Š?dos apst?k?os *F?városi Törvényszék* (Galvaspils?tas Budapeštas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Direkt?vas 2008/9] 23. panta 2. punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka šaj? direkt?v? noteiktaj?m pras?b?m attiec?b? uz p?rs?dz?b?m atbilst valsts tiesiskais regul?jums – konkr?t?k, [Nodok?u administr?cijas likuma] 124. panta 3. punkts –, kas, v?rt?jot PVN atmaksas pieteikumus saska?? ar [PVN direkt?vu], p?rs?dz?bas posm? nepie?auj nor?d?t jaunus faktus vai atsaukties uz jauniem pier?d?jumiem, par kuriem pieteikuma iesniedz?js zin?ja pirms pirm? l?me?a l?muma pie?emšanas, bet kurus neiesniedza, lai gan nodok?u iest?de to bija piepras?jusi, vai uz kuriem neatsauc?s, t?d?j?di radot ties?bu aizsardz?bas ties? materi?ltiesisku ierobežojumu, kas neatbilst direkt?v? noteiktaj?m pras?b?m attiec?b? uz formu un termi?iem?

2) Vai apstiprinoša atbilde uz pirmo jaut?jumu noz?m?tu, ka [Direkt?vas 2008/9] 20. panta 2. punkt? paredz?tais viena m?neša termi?š ir uzskat?ms par noilguma termi?u? Vai tas atbilst [Hartas] 47. pant? paredz?tajam ties?bu uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu ties? un ties?bu uz lietas taisn?gu izskat?šanu postul?tam, k? ar? PVN direkt?vas 167., 169., 170. pantam un 171. panta 1. punktam un Eiropas Savien?bas Tiesas iedibin?tajiem [PVN] neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principiem?

3) Vai [Direkt?vas 2008/9] 23. panta 1. punkta noteikumi par atmaksas pieteikuma noraid?šanu piln?b? vai da??ji ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem atbilst valsts tiesiskais regul?jums – konkr?t?k, Nodok?u administr?cijas likuma 49. panta 1. punkta b) apakšpunkts –, saska?? ar kuru nodok?u iest?de izbeidz proced?ru gad?jum?, ja nodok?a maks?t?js, kas iesniedzis pieteikumu, neatbild uz nodok?u iest?des piepras?jumu iesniegt deklar?ciju vai ar? neizpilda kori??šanas pien?kumu, bet bez š?das deklar?cijas vai korekcijas nav iesp?jams izv?rt?t pieteikumu un proced?ra netiek turpin?ta *ex officio*?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu

33 Ar pirmo un otro jaut?jumu, kuri j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2008/9 23. panta 2. punkta pirm? da?a, skatot to PVN neitralit?tes un efektivit?tes principu gaism?, j?interpret? t?d?j?di, ka tai ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jam, kas ir iesniedzis PVN atmaksas pieteikumu, ir aizliegts iesniegt – p?rs?dz?bas otr? l?me?a nodok?u iest?d? posm? – papildu inform?ciju š?s direkt?vas 20. panta izpratn?, ko ir piepras?jusi pirm? l?me?a nodok?u iest?de un ko šis nodok?a maks?t?js nav sniedzis šai p?d?jai min?tajai iest?dei min?t?s direkt?vas 20. panta 2. punkt? paredz?taj? viena m?neša termi??. Šaj? kontekst? š? tiesa ar? jaut?, vai šis termi?š ir uzskat?ms par noilguma termi?u un, ja tas t? ir, vai š?ds noilgums ir sader?gs ar Hartas 47. pantu.

34 Vispirms j?atg?dina, ka saska?? ar Direkt?vas 2008/9 1. pantu š?s direkt?vas m?r?is ir noteikt PVN direkt?vas 170. pant? paredz?t?s PVN atmaks?šanas k?rt?bu nodok?a maks?t?jiem, kas neveic uz??m?jdarb?bu atmaksas dal?bvalst? un kas atbilst Direkt?vas 2008/9 3. pant? paredz?tajiem noteikumiem.

35 T?pat k? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ar? ties?bas uz atmaksu ir ar Savien?bas

tiesību aktiem izveidot šā kopējās PVN sistēmas pamatprincipus, un tās principu nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekšjiem darījumiem. Atskaitīšanas un tirdzniecības atmaksas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādā kopējā PVN sistēmā nodrošina visu saimniecisko darbību nodokļu neitralitāti neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ja pašas darbības principu ir pieliekamas ar PVN (spriedums, 2021. gada 21. marts, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Šis PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa tiktu piešķirta, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formāls prasības (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Tomēr varētu būt citādi, ja šādu formālo prasību pārkāpums neāutu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Runājot par tiesību uz PVN atmaksu īstenošanas kārtību, Direktīvas 2008/9 20. pantā atmaksas dalībvalstij, ja tā uzskata, ka tās rīcībā nav informācijas, kas āutu pieņemtlīgu par visu atmaksas pieteikumu vai tā dā, ir paredzēta iespēja tostarp no nodokļa maksātāja vai no dalībvalsts, kur tas veic uzņēmējdarbību, kompetentajam iestādēm pieprasīt papildinformāciju, kura jāsniedz viena mēneša laikā no dienas, kad saņēmējs ir saņēmis informācijas pieprasījumu (spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 37. punkts).

39 Kā Tiesa jau nospriedusi 2019. gada 2. maija spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 46. punkts), šis viena mēneša termiņš, kas paredzēts šīs direktīvas 20. panta 2. punktā, nav uzskatāms par noilguma termiņu.

40 Visbeidzot, atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta pirmajai daļai nodokļa maksātājs līdzu par atmaksas pieteikuma noraidīšanu var pārsūdzēt atmaksas dalībvalsts kompetentajās iestādēs tādā pašā veidā un ievērojot tādus pašus termiņus kā tos, kas paredzēti pārsūdzībām, kuras iesniedz personas, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.

41 Šī tiesību norma ir jāskata šīs direktīvas 3. apsvēruma gaismā, no kura izriet, ka tās mērķis tostarp ir pastiprināt uzņēmumu pārsūdzības tiesības.

42 Atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta pirmajai daļai uz tādus pārsūdzības kā pamatlietu aplūkot administratīvā sūdzība, ciktāl tas attiecas uz šādas sūdzības formu un termiņiem, attiecas atmaksas dalībvalsts iekšējās tiesību sistēma.

43 Tirdzniecības tirdzniecības tiesiskā regulējuma ieviešana, kurā paredzēts atteikums ņemt vērā pierādījumus, kas iesniegti pāc līdzu pieņemšanas, ar kuru ir noraidīts PVN atmaksāšanas pieteikums, ir katras dalībvalsts iekšējās tiesiskās kārtības jautājums atbilstoši dalībvalstu procesuālās autonomijas principam, tomēr ar nosacījumu, ka tie nav nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas reglamentē līdzu situācijas valsts tiesības (līdzu kārtības princips), un ka tie nepadara praktiski neiespējamu vai ierobežotu Savienības tiesiskajai kārtībai piešķirto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (pāc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Turklāt, ņemot vērā šo sprieduma 39. punktu minēto judikatūru, šādi pasākumi, pārkāpjot

Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktu, nevar izraisīt to, ka tiek atzīts noilgums viena mēneša termiņa beigās, skaitot no šajā tiesību normā paredzētā papildu informācijas pieteikuma saņemšanas dienas, kurā šis pieteikuma adresētājam atmaksas dalībvalstij ir jāsniedz šā informācija, tostarp attiecīgā gadījumā papildu pierādījumi.

45 Šajā gadījumā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka pēc tam, kad *Slovenské Energetické Strojárne* bija iesniegusi pieteikumu par PVN atmaksu, pirmā lēmuma nodokļu iestāde tai nosūtīja papildu informācijas pieprasījumu Direktīvas 2008/9 20. panta izpratnē, bet tā šo informāciju nav sniegusi. Tikai saistībā ar administratīvu sūdzību, kas atbilst šīs direktīvas 23. panta 2. punktā minētajai pārsūdzībai, kura iesniegta otrā lēmuma nodokļu iestādē, šā sabiedrība sniedza pieprasīto informāciju. Tomēr tā nav ņemta vērā, jo saskaņā ar Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punktu šīs atmaksas pieprasītājs savā sūdzībā nevar iesniegt jaunus pierādījumus, kas tam bija zināmi pirms pirmā lēmuma lēmuma pieņemšanas.

46 No tā izriet, ka pamatlieta ir nevis par formālu prasību pārkāpumu, kas neapņēma pierādīt, ka ir izpildītas pamatprasības attiecībā uz tiesību m uz PVN atmaksu, bet gan par datumu, kurā šis pierādījums jāiesniedz.

47 Šajā ziņā jānorāda, pirmkārt, ka tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots sistēmiski liedz atmaksāt PVN nodokļa maksājumiem, kuri, lai gan uz papildu informācijas pieprasījumu ir atbildējuši novēloti, tomēr atbilst visiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem šīs atmaksas saņemšanai. Kā atgādināts šā sprieduma 35. un 36. punktā, pirmkārt, tiesības uz PVN atmaksāšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un princips nevar tikt ierobežots un, otrkārt, PVN neitralitātes princips prasa, lai priekšnodokļa samaksātais PVN tiktu atskaitīts vai atmaksāts, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības.

48 Otrkārt, pēc tam, kad Tiesa bija konstatējusi, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš papildu informācijas sniegšanai nav noilguma termiņš, tā nosprieda, ka, ja atmaksas pieteikums ir pilnībā vai daļēji noraidīts, nodokļa maksātājam, kurš šajā termiņā nav sniedzis papildinformāciju, ir tiesības pārsūdzēt šo noraidošo lēmumu saskaņā ar šīs direktīvas 23. panta 2. punkta pirmo daļu un šādas pārsūdzības ietvaros labot savu atmaksas pieteikumu, iesniedzot papildinformāciju, kas var pierādīt tiesības uz PVN atmaksu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 48. punkts).

49 Kā enerģētiskā advokāts būtībā norādījis secinājumā 53. punktā, šīs judikatūras atziņas vienādi ir spēkā tad, ja runa ir par administratīvu sūdzību, tādēļ kā pamatlietā aplūkots, vai prasību tiesā.

50 Treškārt, tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots ir pretrunā prasībām, kas izriet no tiesību m uz labu pārvaldību, kuras atspoguļo Savienības tiesību vispārīgā principu un kuras ir piemērojamas nodokļu kontroles procedūrā. Šis labas pārvaldības princips paredz, ka tādai administratīvai iestādei kā pamatlietā aplūkots kontroles pienākumu ietvaros ir jāveic rūpīga un objektīva visu atbilstošo aspektu pārbaude, lai pārliecinātos, ka tās rīcībā, pieņemot lēmumu, ir iespējami pilnīgākie un ticamākie pierādījumi, lai to izdarītu (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Tāpēc, kā Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punkta satura dēļ nodokļu iestādēm nav iespējas ņemt vērā jebkādu novēlotu atbildi uz līgumu sniegt papildu informāciju un tāpēc šīs novēlotās atbildes sistēmiski tiek noraidītas, minētā iestāde noteikti ir spiesta pārkāpt šo principu, jo tā pieņem lēmumu, zinādama, ka tas ir balstīts uz nepilnīgu vai pat kādādu informāciju. Turklāt tā rezultātā šā administrācija rada nesamērīgu apdraudējumu PVN

neitralitātes principam, atstājot nodokļa maksājuma ziņojumu segt PVN, kura atmaksu tam ir tiesības saņemt, jo kopējais PVN sistēmās mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 55. punkts).

52 Visbeidzot, ceturktārt, jānorāda, ka Direktīvas 2008/9 26. panta otrā daļa, kas skaidri attiecas uz gadījumu, kad nodokļa maksājums noteiktajos termiņos nesniedz tam pieprasīto papildinformāciju, apstiprina arī interpretāciju, saskaņā ar kuru atmaksas daļbvalsts nevar sistēmiski atteikties saņemt vērē novēlotas atbildes uz papildu informācijas pieprasījumiem.

53 Šādos apstākļos jākonstatē, ka ar tādā valsts tiesiskā regulējuma kļūpamāties aplūkots ir pārkāpts PVN neitralitātes pamatprincips, kā arī, it īpaši – piešķīrot noilguma sekas Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētajam viena mēneša termiņam, efektivitātes princips.

54 Ēmot vērē iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta pirmā daļa, skatēta PVN neitralitātes un efektivitātes principu gaismā, jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksājējam, kas iesniedzis PVN atmaksas pieteikumu, ir aizliegts sēdzēbas iesniegēšanas otrā lēmeā nodokļu iestādē posmā iesniegt papildu informāciju šīs direktīvas 20. panta izpratnē, ko ir pieprasījis pirmā lēmeā nodokļu iestādē un ko šis nodokļa maksājējs nav sniedzis šai iestādei minētais direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētajā viena mēneša termiņā, jo šis termiņš nav uzskatāms par noilguma termiņu.

Par trešo jautājumu

55 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa bētibē vaicē, vai Direktīvas 2008/9 23. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu iestādei ir jāizbeidz PVN atmaksēšanas procedēra, ja nodokļa maksājējs noteiktajā termiņā nav sniedzis papildinformāciju, ko šā iestādē pieprasījusi atbilstoši šīs direktīvas 20. pantam, un ja šādas informācijas neesamēbas gadējumā PVN atmaksas pieteikums nevar tikt izskatēts.

56 Šajā ziņā jāuzsver, ka trešā jautājuma formulējumā iesniedzējtiesa minē tikai Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punktu, kurē ir noteikts, ka, ja PVN atmaksas pieteikums ir pilnībā vai daēēji noraidēts, atmaksas daļbvalsts pieteikuma iesniedzējam atteikuma iemeslus paziēo vienlaikus ar noraidošo lēmumu.

57 Lēdzēgi šīs direktīvas 21. panta pirmajā daēē ir noteikti termiņi, kādos atmaksas daļbvalstij, kad tē lēdzē papildu informāciju, ir jāpaziēo pieteikuma iesniedzējam par savu lēmumu apmierinē vai noraidē atmaksas pieteikumu.

58 Tēdējādi šīs Direktīvas 2008/9 normas skaidri attiecas nevis uz iespēju izbeigt atmaksas procedēru, bet tikai uz iespēju pieēemt lēmumus par PVN atmaksas pieteikuma pilnēgu vai daēēju apmierinēšanu vai noraidēšanu.

59 Savukērt šīs direktīvas 23. panta 2. punkta otrajā daēē tik tiešē m ir paredzēts, ka, ja atmaksas daļbvalsts tiesēbu aktos lēmuma par atmaksēšanas pieteikumu neesamēba minētajā direktīvā paredzētajā termiņā nav uzskatēma ne par piekrišanu, ne par atteikumu, nodokļa maksājējam, kas veic uzņēmējdarbēbu citē daļbvalstē, ir jābētik piekēuvei visē m administratēvajē m vai tiesvēdēbas procedērē m, kas ir pieejamas nodokļa maksājējiem, kuri veic uzņēmējdarbēbu atmaksas daļbvalstē, ja tie atrodas tādē pašē situācijē. Ja tēdu administratēvu vai tiesas procedēru nav, tad tas, ka noteiktajos termiņos nav pieēmts lēmums par atmaksas pieteikumu, nozē m, ka pieteikums ir noraidēts.

60 Tomēr šajā gadījumā jākonstatē, ka tādās lēmums izbeigt lietu, kāds tiek aplūkots pamatlietā, nekādā ziņā nav pielīdzināms lēmuma nepieņemšanai noteiktajā termiņā, jo ar šādu izbeigšanas lēmumu tiek izbeigta procedūra, kas uzsākta par nodokļa maksājuma iesniegto atmaksas pieteikumu, nepiešķirot tūlīt pieprasīto atmaksu, un tādējādi tas jāuzskata par minētā pieteikuma noraidījumu Direktīvas 2008/9 23. panta izpratnē.

61 No tā izriet, ka, ja attiecībā uz PVN atmaksas pieteikumu, ko iesniedzis nodokļa maksātājs, kurš veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kas nav atmaksas dalībvalsts, ir pieņemts šāds izbeigšanas lēmums, pirmkārt, izbeigšanas iemesli nodokļa maksātājam ir jāpazīst vienlaicīgi ar šo lēmumu saskaņā ar Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punktu un, otrkārt, ir jābūt iespējai pārsūdzēt minēto lēmumu atmaksas dalībvalsts kompetentajās iestādēs saskaņā ar šīs direktīvas 23. panta 2. punkta pirmo daļu.

62 Katrā ziņā saistībā ar šādiem tiesiskās aizsardzības līdzekļiem nodokļa maksātājam ir jābūt tiesībām iesniegt papildu informāciju, ko tas nav sniedzis Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētajā viena mēneša termiņā, kā tas izriet no šā sprieduma 48. un 49. punkta.

63 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/9 23. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu iestādei ir jāizbeidz PVN atmaksāšanas procedūra, ja nodokļa maksātājs noteiktajā termiņā nav sniedzis šīs iestādes saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu pieprasīto papildinformāciju, un, ja šādas informācijas nav, atmaksāšanas pieteikums nevar tikt izskatīts ar nosacījumu, ka lēmums izbeigt procedūru tiek uzskatīts par šā atmaksas pieteikuma noraidījumu minētās direktīvas 23. panta 1. punkta izpratnē un ka to var pārsūdzēt atbilstoši šīs pašas direktīvas 23. panta 2. punkta pirmajai daļai paredzētajam prasībām.

Par tiesāšanas izdevumiem

64 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, 23. panta 2. punkta pirmā daļa, skatāta pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes un efektivitātes principu gaismā**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tai ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kas iesniedzis PVN atmaksas pieteikumu, ir aizliegts sūdzības iesniegšanas otrā līmeņa nodokļu iestādē posmā iesniegt papildu informāciju šīs direktīvas 20. panta izpratnē, ko ir pieprasījis pirmā līmeņa nodokļu iestāde un ko šis nodokļa maksātājs nav sniedzis šai iestādei minētās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētajā viena mēneša termiņā, jo šis termiņš nav uzskatāms par noilguma termiņu.

2) **Direktīvas 2008/9 23. pants**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tam nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?u iest?dei ir j?izbeidz PVN atmaks?šanas proced?ra, ja nodok?a maks?t?js noteiktaj? termi?? nav sniedzis ??s iest?des saska?? ar ??s direkt?vas 20. pantu piepras?to papildinform?ciju, un, ja ??das inform?cijas nav, atmaks?šanas pieteikums nevar tikt izskat?ts ar nosac?jumu, ka l?mums izbeigt proced?ru tiek uzskat?ts par ?? atmaksas pieteikuma noraid?jumu min?t?s direkt?vas 23. panta 1. punkta izpratn? un ka to var p?rs?dz?t atbilstoši ??s pašas direkt?vas 23. panta 2. punkta pirmaj? da?? paredz?taj?m pras?b?m.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ung?ru.