

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2019. gada 13. febru?r? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?u ties?bu aktu saska?ošana – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – PVN atskait?šana – Nodok?a maks?t?ja, kuram j?maks? PVN, noteikšana – Atk?pes pas?kuma piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku – Tiesisk?s droš?bas princips

Liet? C?434/17

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Zalaegersegas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2017. gada 29. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2017. gada 18. j?lij?, tiesved?b?

Human Operator Zrt.

pret

Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: Tiesas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], kas pilda desmit?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] un E. Levits (referents),

?ener?ladvok?ts: ?. Bots [*Y. Bot*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Ung?rijas vald?bas v?rd? – *M. Z. Fehér* un *G. Koós*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *V. Bottka* un *A. Sipos*, k? ar? *L. Lozano Palacios*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes ?stenošanas l?mumu (ES) 2015/2349 (2015. gada 10. decembris), ar ko Ung?rijai at?auj piem?rot pas?kumu, atk?pjoties no 193. panta Direkt?v? 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2015, L 330, 53. lpp.; turpm?k tekst? – “?stenošanas l?mums”), to lasot kop? ar

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. decembris) (OV 2013, L 201, 4. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 193. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts *Human Operator Zrt.* tiesvedībā pret *Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārskatības pārvalde, Ungārija, turpmāk tekstā – “Pārskatības pārvalde”) par nodokļa maksājuma, kas ir ar PVN apliekamu pakalpojumu saņēmējs, maksājamo pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 193. pants ir noteikts:

“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 Atbilstoši šīs direktīvas 199. pantam:

“1. Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

a) būvdarbi, tostarp nekustamā īpašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve un nojaukšana, kā arī tīdu nekustamā īpašuma darbu veikšana, kurus saskaņā ar 14. panta 3. punktu uzskata par preču piegādi;

b) personāla nodrošināšana a) punktā minētajām darbībām;

[..].”

5 Minutis direktīvas 395. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

Īstenošanas lēmums

6 Ar vēstulēm, kas Eiropas Komisijas dienestos reģistrētas 2014. gada 23. decembrī un 2015. gada 8. maijā, Ungārija lūdza atļaut ieviest īpašu pasākumu, ar ko atkāpjās no PVN direktīvas 193. panta attiecībā uz personām, kuras atbildīgas par PVN nomaksu, lai cīnītos pret noteiktu veidu negodīgu praksi pagaidu nodarbinātības uzņēmumu nozarē. Ar īstenošanas lēmumu Padome apmierināja šo līgumu.

7 Saskaņā ar šo īstenošanas lēmuma 1. pantu:

“Atkāpjoties no [PVN direktīvas] 193. panta, Ungārijai ir atļauts noteikt, ka par PVN nomaksu atbildīgā persona ir nodokļa maksātājs, kuram nodrošina personālu un kas veic citas darbības, nevis tas, uz kurām attiecas [PVN direktīvas] 199. panta 1. punkta a) apakšpunkts.”

8 Saskaņā ar 1. stenošanas lēmuma 2. pantu tas zaudē spēku 2017. gada 31. decembrī.

Ungārijas tiesības

9 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 60. pants, redakcijā, kas piemērojama pamatlīdz un stājās spēkā 2015. gada 1. janvārī (turpmāk tekstā – “PVN likums”), ir formulēts šādi:

“1. Preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas gadījumā, ja preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam ir pienākums maksāt par to nodokli, maksājamo nodokli nosaka:

- a) brīdī, kad tiek saņemts rēķins vai cits dokuments, kas apliecina, ka darījums ir noticis,
- b) atļauzības samaksas brīdī vai
- c) nākamā mēneša piecpadsmitajā datumā pēc tam, kad darījums ir noticis.

2. No 1. punktā minētajām situācijām piemēro to, kura ir radusies pirmā.”

10 Šis likuma 142. pants ir noteikts:

“1. Nodokli maksā preces pircējs vai pakalpojuma saņēmējs:

[..]

c) ja tiek sniegti pagaidu darbinieku nodrošināšanas vai darba ņēmēju norīkošanas darbi vai personāla nodrošināšanas pakalpojumi vai arī izmantoti studentu darbi pieņemšanas pakalpojumi preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai – arī tad, ja tas nav saistīts ar būvatāvu vai paziņošanas par nodomu veikt būvniecību procedūru;

[..]

3. Šis panta 1. punktu piemēro, ja no darījuma pusēm:

- a) visi darījuma iesaistītie subjekti ir valsts teritorijā reģistrēti nodokļa maksātāji un
- b) nevienai no pusēm nav tāda juridiskā statusa, ko reglamentē šis likums, saskaņā ar kuru tai nav pienākuma maksāt nodokli.

[..]”

11 Minētā likuma 294. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Šis likuma 142. panta 1. punkta c) apakšpunkts [..] – neskarot to 2. un 3. punktā noteikto – pirmo reizi piemēro darījumiem, kas veikti 2015. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 *Human Operator* ir komercsabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā un kuras darbība ir darbības iekārtošanas un pagaidu darbinieku nodrošināšana, kā arī cita veida cilvēkresursu nodrošināšana.

13 Lai sniegtu pakalpojumus saviem klientiem, *Human Operator*, izmantojot līgumus par pakalpojumu sniegšanu, izmantoja citu komercsabiedrību pakalpojumus, kas savus darba

??m?jus nodeva *Human Operator* klientu r?c?b?.

14 *Human Operator* pie??ma šo sabiedr?bu izrakst?tos r??inus, kuri bija izrakst?ti saska?? ar parasto aplikšanas ar nodokli noteikumu un kuros k? attiec?go pakalpojumu priekšmets bija min?ta "cita veida cilv?kresursu nodrošin?šana" un nor?d?ts PVN, kuru *Human Operator* atskait?ja.

15 *Nemzeti Adó? és Vámhivatal Vas Megyei Adó? és Vámigazgatósága* (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas Vašas me?es nodok?u p?rvalde, Ung?rija) (turpm?k tekst? – "pirm? l?me?a nodok?u iest?de") veica p?rbaudi attiec?b? uz *Human Operator*, lai p?rbaud?tu t?s PVN deklar?cijas par 2015. gada janv?ri.

16 P?c š?s p?rbaudes pirm? l?me?a nodok?u iest?de 2016. gada 22. august? pie??ma l?mumu, kur? t? konstat?ja PVN starp?bu 46 065 000 Ung?rijas forintu (HUF) (aptuveni 150 000 EUR) apm?r? un uzdeva *Human Operator* samaks?t šo summu.

17 Pirm? l?me?a nodok?u iest?de uzskat?ja, ka saska?? ar PVN likuma 60. pantu *Human Operator* bija j?maks? PVN par visiem dar?jumiem, kas saist?ti ar deklar?cij?m par 2015. gada janv?ri, un noteica maks?jamo PVN summu, ?emot par pamatu *Human Operator* akcept?tajos r??inos par pamatliet? apl?koto pakalpojumu sniegšanu nor?d?t?s summas.

18 Pirm? l?me?a nodok?u iest?de šaj? zi?? balst?j?s uz ?stenošanas l?mumu, kur? Ung?rijas vald?bai dotas ties?bas, atk?pjoties no PVN direkt?vas 193. panta, noteikt apgriezto nodok?a maks?šanas k?rt?bu, kas ir paredz?ta PVN likuma 142. panta 1. punkta c) apakšpunkt?. Š? nodok?u iest?de no š?s ties?bu normas – k?da t? st?j?s sp?k? 2015. gada 1. janv?r? – secin?ja, ka š? apgriezt? nodok?a maks?šanas k?rt?ba ir piem?rojama no š? datuma, jo vair?k t?p?c, ka Ung?rijas vald?ba sav? š? sprieduma 6. punkt? min?taj? l?gum? bija *expressis verbis* l?gusi pras?to atk?pi piem?rot no š? datuma.

19 Ar 2017. gada 25. janv?ra l?mumu P?rs?dz?bu p?rvalde, kur? v?rs?s *Human Operator*, apstiprin?ja š? sprieduma 16. punkt? min?to l?mumu.

20 Pirm? l?me?a nodok?u iest?de veica citas p?rbaudes *Human Operator* attiec?b? uz citiem laikposmiem un pie??ma sešus citus l?mumus, kuri attiec?s uz laikposmu no 2015. gada 1. febru?ra l?dz 2015. gada 31. j?lijam. Ar šiem l?mumiem t? uzdeva *Human Operator* samaks?t PVN par šo laikposmu par kop?jo summu 387 714 000 HUF (aptuveni 1,27 miljoni EUR).

21 2017. gada 13. un 25. janv?r? P?rs?dz?bu p?rvalde, kur? *Human Operator* atk?rtoti v?rs?s, apstiprin?ja iepriekš?ja punkt? min?tos pirm? l?me?a nodok?u iest?des l?mumus.

22 Uzskat?dama, ka, nepast?vot *expressis verbis* izteikt?m norm?m par ?stenošanas l?muma piem?rošanu ar atpaka?ejošu sp?ku, Ung?rijas vald?ba šo ?stenošanas l?mumu nevar?ja piem?rot pirms t? pazi?ošanas Ung?rijai – kas notika 2015. gada 11. decembr? –, *Human Operator* iesniedz?jties? c?la pras?bu par š? sprieduma 19. un 21. punkt? min?tajiem l?mumiem.

23 Š? tiesa uzskata, ka, lai atrisin?tu pamatlietas str?du, ir j?nosaka ?stenošanas l?muma sp?k? st?šanas datums un l?dz ar to – datums, no kura šaj? l?mum? paredz?t? at?auja k?uva piem?rojama.

24 Š?dos apst?k?os *Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Zalaegersegas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

"Vai [?stenošanas l?mums] ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du Ung?rijas praksi,

saska?? ar kuru tiek uzskat?ts, ka uz š? ?stenošanas l?muma pamata pie?emt? valsts ties?bu norma, ar ko nosaka atk?pi no [PVN direkt?vas] 193. panta un kas ir st?jusies sp?k? 2015. gada 1. janv?r?, ir j?s?k piem?rot no min?t? datuma, lai ar? ?stenošanas l?mum? nav nevienas ties?bu normas par t?s iedarb?bu vai piem?rojam?bu ar atpaka?ejošu sp?ku un lai gan sav? piepras?jum? at?aut atk?pi Ung?rija nor?d?ja šo datumu k? piem?rošanas s?kuma dienu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

25 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Savien?bas ties?bas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? paredz?ts piem?rot atk?pi no PVN direkt?vas 193. panta, pirms Savien?bas ties?bu akts, kurš šo atk?pi at?auj, ir ticis pazi?ots to l?gušajai dal?bvalstij, lai gan, pirmk?rt, min?taj? Savien?bas ties?bu akt? nekas nav teikts par t? st?šanas sp?k? vai t? piem?rošanas s?kuma datumu un, otrk?rt, š? dal?bvalsts ir izteikusi v?lmi par š?s atk?pes piem?rošanu ar atpaka?ejošu sp?ku.

26 Šaj? zi?? ?stenošanas l?muma 1. pant? Ung?rijai ir at?auts atk?pties no PVN direkt?vas 193. pant? paredz?t? visp?r?j? noteikuma par aplikšanu ar nodokli, nosakot, ka par PVN nomaksu atbild?g? persona ir nodok?a maks?t?js, kam nodrošina person?lu un kas veic citas darb?bas, nevis t?s, uz kur?m attiecas š?s direkt?vas 199. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

27 T? PVN likuma 142. panta 1. punkta c) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka pakalpojuma sa??m?jam ir j?maks? PVN, ja tiek sniegti pagaidu darbinieku nodrošin?šanas vai darba ??m?ju nor?košanas darb?, vai person?la nodrošin?šanas pakalpojumi vai ar? izmantoti studentu darb? pie?emšanas pakalpojumi pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanai. Š? ties?bu norma st?j?s sp?k? 2015. gada 1. janv?r?, un saska?? ar iesniedz?jtiesas nor?d?to Ung?rijas nodok?u iest?des to piem?ro no š? datuma.

28 Ta?u ?stenošanas l?mums, kas at?auj š?du atk?pi no PVN direkt?vas 193. panta, tika pazi?ots Ung?rijas vald?bai tikai 2015. gada 11. decembr?.

29 Turkl?t šaj? l?mum? nekas nav min?ts par t? sp?k? st?šan?s datumu vai datumu, no kura taj? paredz?to atk?pi s?k piem?rot. Taj? nav ar? preciz?ts laikposms, uz kuru attiecas t? iedarb?ba, bet vien?gi paredz?ts t? sp?ka zaud?šanas datums, kas ir noteikts 2017. gada 31. decembr?.

30 Šaj? zi?? vispirms ir j?nor?da, ka attiec?b? uz PVN direkt?vas 199. pantu, kurš t? 1. punkta a)–g) apakšpunkt? min?taj?s situ?cij?s ?auj dal?bvalst?m izmantot apgriepto nodok?a maks?šanas meh?nismu, saska?? ar kuru PVN maks? nodok?u maks?t?js, kurš ir [pre?u vai pakalpojumu] sa??m?js ar PVN apliekam? dar?jum?, Tiesa ir nospriedusi, ka š? ties?bu norma ir iz??mums no š?s direkt?vas 193. pant? ietvert? principa un t?d?j?di ir j?interpret? šauri, kas tom?r nevar šai ties?bu normai at?emt t?s ietekmi (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2013. gada 13. j?nijs, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C?125/12, EU:C:2013:392, 23. un 31. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 25. punkts).

31 Turpinot – t? k? ?stenošanas l?mum? nav ties?bu normu, kur?s b?tu noteikts t? sp?k? st?šan?s datums vai taj? paredz?t?s atk?pes piem?rošanas s?kuma datums, tad, lai noteiktu t? iedarb?bu laik?, ir j?izmanto visp?ratz?tie interpret?cijas principi, ?emot v?r? gan t? formul?jumu, gan m?r?i un strukt?ru (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1981. gada 12. novembris, *Meridionale Industria Salumisini* u.c., no 212/80 l?dz 217/80, EU:C:1981:270, 8. punkts).

32 T? saska?? ar LESD 297. panta 2. punkta trešo da?u, kas veido visp?r?jo noteikumu par t?du l?mumu sp?k? st?šanas, kuros ir noteikts to adres?ts, š?di l?mumi st?jas sp?k? l?dz ar to pazi?ošanu to adres?tiem. Šaj? gad?jum?, t? k? ?stenošanas l?mums tika pazi?ots Ung?rijas

vald?bai 2015. gada 11. decembr?, ir uzskat?ms, ka tas st?j?s sp?k? šaj? datum?.

33 Šo secin?jumu neatsp?ko Ung?rijas vald?bas apsv?rumi. Pret?ji š?s vald?bas apgalvotajam, nosakot datumu, no kura ?stenošanas l?mums ir st?jies sp?k?, nav noz?mes, pirmk?rt, tam, ka Komisija sav? priekšlikum? Padomes ?stenošanas l?mumam, ar ko Ung?rijai at?auj piem?rot pas?kumu, atk?pjoties no 193. panta Direkt?v? 2006/112 (COM(2015) 557 *final*), *expressis verbis* nor?d?ja, ka t? ir inform?ta par to, ka Ung?rija ir s?kusi piem?rot l?gto atk?pi, nesagaid?jusi ?stenošanas l?muma pie?emšanu, otrk?rt, tam, ka š? l?muma 2. pant? noteikts, ka tas zaud? sp?ku 2017. gada 31. decembr?, un, trešk?rt, tam, ka v?stul?, ko Komisija nos?t?ja Ung?rijai, Komisija tai pazi?oja savu nodomu apmierin?t š?s dal?bvalsts l?gumu attiec?b? uz piepras?t?s atk?pes piem?rošanas ilgumu un ieteica to noteikt uz tr?s gadiem.

34 J?atg?dina, ka tiesisk?s droš?bas princips, kas ir viens no visp?r?jiem Savien?bas ties?bu principiem, tostarp prasa, lai ties?bu normas b?tu skaidras un prec?zas un to sekas b?tu paredzamas (spriedums, 2008. gada 18. novembris, *Förster*, C?158/07, EU:C:2008:630, 67. punkts).

35 Tiesisk?s droš?bas princips ir ?paši svar?gs t?da tiesisk? regul?juma gad?jum?, kas var ietvert finansi?las izmaksas, lai ?autu ieinteres?taj?m person?m prec?zi zin?t t?m uzlikto pien?kumu apm?ru (spriedums, 2004. gada 29. apr?lis, *Sudholz*, C?17/01, EU:C:2004:242, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Ir ticis ar? nospriests, ka, lai iev?rotu tiesisk?s droš?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principus, Savien?bas materi?lo ties?bu normas princip? ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?s attiecas tikai uz situ?cij?m, kas raduš?s p?c to st?šanas sp?k? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2002. gada 24. septembris, *Falck un Acciaierie di Bolzano*/Komisija, C?74/00 P un C?75/00 P, EU:C:2002:524, 119. punkts). T?d?j?di tiesisk?s droš?bas princips visp?r?gi nepie?auj, ka Savien?bas ties?bu akta iedarb?bas laik? s?kuma punkts tiek noteikts attiec?gi pirms t? public?šanas vai pazi?ošanas, un Tiesa ir nospriedusi, ka iz??muma k?rt? tas var?tu b?t cit?di, ja tas vajadz?gs visp?r?jo interešu m?r?a sasniegšanai un ja pien?c?gi tiek iev?rota iesaist?to personu tiesisk? pa??v?ba (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1982. gada 30. septembris, *Amylum*/Padome, 108/81, EU:C:1982:322, 4. punkts; 2005. gada 26. apr?lis, "Goed Wonen", C?376/02, EU:C:2005:251, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2006. gada 28. novembris, Parlaments/Padome, C?413/04, EU:C:2006:741, 75. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 T?d?j?di, ?emot v?r? LESD 297. panta 2. punkta trešaj? da?? paredz?to noteikumu un nepast?vot nek?dai nor?dei ?stenošanas l?mum? par t? piem?rošanu ar atpaka?ejošu sp?ku, nevar secin?t, ka šis l?mums var?tu tikt piem?rots ar atpaka?ejošu sp?ku. No t? izriet, ka Ung?rijas vald?ba nevar?ja noteikt apgrieztu nodok?a maks?šanas k?rt?bu attiec?b? uz pakalpojumiem, kas nav noteikti PVN direkt?vas 199. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, pirms ?stenošanas l?muma, ar kuru tika at?auta š?s apgriezt? nodok?a maks?šanas k?rt?ba, pazi?ošanas Ung?rijai.

38 Turkl?t, lai sniegtu iesniedz?jtiesai noder?gu atbildi attiec?b? uz PVN maks?t?ja noteikšanu pamatlietas apst?k?os, ir j?atg?dina, ka visos gad?jumos, kad direkt?vas noteikumi p?c to satura ir bez nosac?jumiem un pietiekami prec?zi, uz tiem var atsaukties valsts ties?s pret attiec?go dal?bvalsti, ja t? nav transpon?jusi direkt?vu noteiktaj? termi?? valsts ties?b?s vai ar? ja t? ir veikusi nepareizu t?s transpoz?ciju (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2014. gada 6. febru?ris, *E.ON Global Commodities*, C?323/12, EU:C:2014:53, 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tiesa ir nospriedusi ar?, ka Savien?bas ties?bu norma ir beznosac?juma tad, ja taj? ir noteikts pien?kums, kas nav nedz saist?ts ar k?du nosac?jumu, nedz ar? t? izpildes vai seku zi?? pak?rtots k?dam Savien?bas iest?žu vai dal?bvalstu aktam (spriedums, 2014. gada 15.

maijs, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šajā gadījumā PVN direktīvas 193. pantā ir paredzēts, ka PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar šīs direktīvas 194.–199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.

40 Tādējādi dalībvalstij nav nekādas novērtējuma brīvības attiecībā uz PVN direktīvas 193. pantā iedibinātā vispārīgā noteikuma piemērošanas laika nosacījumiem.

41 Tā kā PVN direktīvas 199. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēts atkāpes piemērošanas nosacījumi nav izpildīti, nodokļa maksātāji valsts tiesās pret attiecīgo dalībvalsti var atsaukties uz šīs direktīvas 193. pantu. Līdz ar to šajā gadījumā ir piemērojams šīs direktīvas 193. pantā paredzētais vispārīgais noteikums un PVN par laikposmu pirms īstenošanas lēmuma stāšanās spēkā ir jāmaksā nodokļa maksātājiem, kuri ir snieguši pamatlietā aplūkotos pakalpojumus.

42 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības nepieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts piemērot atkāpi no PVN direktīvas 193. panta, pirms Savienības tiesību akts, ar kuru šā atkāpe ir atauta, ir ticis paziņots to līgumcīņai dalībvalstij, lai arī šajā tiesību aktā nekas nav teikts par tās stāšanās spēkā vai tās piemērošanas sākuma datumu un pat ja šā dalībvalsts ir izteikusi vēlmi par šīs atkāpes piemērošanu ar atpakaļejošu spēku.

Par tiesīšanas izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

Savienības tiesības nepieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts piemērot atkāpi no Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2013. gada 22. decembra Direktīvu 2009/47/ES, 193. panta, pirms Savienības tiesību akts, ar kuru šā atkāpe ir atauta, ir ticis paziņots to līgumcīņai dalībvalstij, lai arī šajā tiesību aktā nekas nav teikts par tās stāšanās spēkā vai tās piemērošanas sākuma datumu un pat ja šā dalībvalsts ir izteikusi vēlmi par šīs atkāpes piemērošanu ar atpakaļejošu spēku.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.