

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA

MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2023. gada 14. decembrī (1)

Lieta C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 170. pants – Nodokļa atmaksa nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību nodokļa atmaksas valsts teritorijā – Direktīva 2008/9/EK – 20. pants – Atmaksas dalībvalsts pieprasījums sniegt papildu informāciju – Procedūras izbeigšana papildu informācijas neiesniegšanas termiņā – 23. pants – Atteikums ņemt vērā informāciju, kas pirmo reizi tika sniegta apelācijas procedūrā

Ievads

1. Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) sistēmā tiesības atskaitēt nodokli, kas samaksāts par agrākiem darījumiem, ir būtiskas, jo tās ļauj nodokļu maksātājam izvairīties no šā nodokļa sloga, kurš gulstas tikai uz patērētājiem. Tomēr, ņemot vērā PVN teritoriālo raksturu, kas aprobežojas ar atsevišķu dalībvalstu teritoriju, tiesības uz nodokļa atskaitījumu nerodas, ja nodokļa maksātājs, kuram konkrētajā dalībvalstī nav juridiskās adreses vai pastāvīgās uzņēmējdarbības vietas, šajā dalībvalstī iegādājas preces vai pakalpojumus, ko tas izmanto ar nodokli apliekamai saimnieciskajai darbībai, kuru tas veic citā dalībvalstī, vai ar nodokli apliekamai saimnieciskajai darbībai, kura nav saistīta ar nodokļa maksātāja pienākumu maksāt nodokli, piemēram, saistībā ar tādā veidā apgrieztās nodokļa maksāšanas mehānismu. Šādā gadījumā attiecīgās dalībvalsts teritorijā nav jāmaksā maksājams nodoklis, no kura varētu atskaitīt nodokli, kas samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs iegādājies šīs dalībvalsts teritorijā.

2. Šādā situācijā Savienības tiesību aktos ir paredzētas tiesības uz samaksātu PVN

atmaksu, kas aizstāj tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Savienības tiesību akti diezgan sīki reglamentē ne tikai tiesību uz atmaksāšanu materiāltiesiskos aspektus, bet arī ar tām saistītos procesuālos jautājumus, tostarp termiņus, kas piemērojami atmaksas pieprasījuma izskatīšanas procedūrā.

3. Tiesai jau ir bijušas vairākas iespējas interpretēt šos noteikumus (2). Tomēr, kā liecina šī lieta, no šīs judikatūras var izdarīt atšķirīgus secinājumus par šo termiņu juridisko raksturu un to neieviešanas sekām. Tādējādi Tiesai būs iespēja precizēt attiecīgo noteikumu interpretāciju un kļiedīt radušās šaubas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

4. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3), kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/8/EK, (4) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”) 170. panta b) punktā un 171. panta 1. punktā ir noteikts:

“170. pants

Nodokļa maksātājiem, kuri Direktīvas 2008/9/EK[(5)] 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.

171. pants

1. 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.

[..]”.

5. Direktīvas 2008/9 3., 5., 7., 15., 19., 20., 21., 23. pantā tā paši ir paredzēti:

“3. pants

Šo direktīvu piemēro visiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst šādiem nosacījumiem:

a) ja atmaksas periodā nodokļa maksātājam atmaksas dalībvalstī nav bijusi ne saimnieciskās darbības mēģināšana vai pastāvīga iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi, ne arī dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta gadījumā, ja nav darbības mēģināšanas vai pastāvīgās iestādes šajā dalībvalstī;

b) ja atmaksas periodā nodokļa maksātājs nav piegādājis nekādas preces vai sniedzis pakalpojumus, kas varētu tikt uzskatīti par piegādātiem vai sniegtiem atmaksas daļbvalstī, izņemot šādos darījumus:

[..]

(ii) preču piegāde un pakalpojumu sniegšana personām, kam PVN jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 194. līdz 197. pantu un 199. pantu.

[..]

5. pants

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

[..]

b) darījumiem, kuru saņēmējiem PVN jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 194. līdz 197. pantu un 199. pantu, atbilstīgi tam, kā tos piemēro atmaksas daļbvalstī.

[..]

7. pants

Lai atmaksas daļbvalstī iegūtu PVN atmaksu, nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas daļbvalstī, adresē elektronisku atmaksas pieteikumu minētajai daļbvalstij un iesniedz to daļbvalstij, kurā viņš veic uzņēmējdarbību, izmantojot elektronisku portālu, ko izveidojusi šādaļbvalsts.

[..]

15. pants

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

[..]

19. pants

[..]

2. Atmaksas daļbvalsts par savu lēmumu apstiprināt vai noraidīt atmaksas pieteikumu paziņo pieteikuma iesniedzējam ēteru mēnešu laikā pēc pieteikuma saņemšanas minētajā daļbvalstī.

20. pants

1. Ja atmaksas daļbvalsts uzskata, ka tā sākotnēji nav visa atbilstīgā informācija, lai pieņemtu lēmumu par pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu, tā ēteru mēnešu laikposmā, kas minēts 19. panta 2.

punkt?, var it ?paši no pieteikuma iesniedz?ja vai no dal?bvalsts, kur? veic uz??m?jdarb?bu, kompetentaj?m iest?d?m piepras?t papildinform?ciju elektronisk? veid?. Ja papildu inform?ciju pieprasa personai, kas nav pieteikuma iesniedz?js vai dal?bvalsts kompetent? iest?de, piepras?jumu nos?ta elektroniski tikai gad?jum?, ja piepras?juma sa??m?jam ir piek?uve š?diem l?dzek?iem.

Vajadz?bas gad?jum? atmaksas dal?bvalsts var piepras?t citu papildu inform?ciju.

Atmaksas dal?bvalsts inform?cij?, ko pieprasa saska?? ar 1. punktu, ietver attiec?g? PVN r??ina vai import?šanas dokumenta ori?in?lu vai kopiju, ja atmaksas dal?bvalstij ir pamatotas šaubas par konkr?ta pieteikuma pamatot?bu [..].

2. Atmaksas dal?bvalsts sa?em saska?? ar 1. punktu piepras?to inform?ciju viena m?neša laik? p?c dienas, kad piepras?jums sasniedzis personu, kam tas ir adres?ts.

21. pants

Ja atmaksas dal?bvalsts pieprasa papildu inform?ciju, t? par savu l?mumu apstiprin?t vai noraid?t atmaksas pieteikumu iesniedz?jam pazi?o divu m?nešu laik? p?c dienas, kur? t? sa?em piepras?to inform?ciju, vai, ja t? nav sa??musi atbildi uz savu piepras?jumu, – divu m?nešu laik? p?c 20. panta 2. punkt? noteikt? termi?a beig?m. Tom?r jebkur? gad?jum? termi?š, kur? atmaksas dal?bvalstij j?pie?em l?mums par piln?gu vai da??ju atmaks?šanu, ir vismaz seši m?neši no atmaksas pieteikuma sa?emšanas br??a.

Ja atmaksas dal?bvalsts pieprasa v?l papildu inform?ciju, t? pazi?o pieteikuma iesniedz?jam par l?mumu attiec?b? uz piln?gu vai da??ju atmaks?šanu asto?u m?nešu laik? p?c tam, kad min?t? dal?bvalsts sa??musi atmaksas pieteikumu.

[..]

23. pants

1. Ja atmaksas pieteikums ir noraid?ts da??ji vai piln?b?, atmaksas dal?bvalsts atteikuma iemeslus pazi?o pieteikuma iesniedz?jam l?dz ar l?mumu.

2. Pieteikuma iesniedz?js l?mumu par atmaksas pieteikuma noraid?šanu var p?rs?dz?t atmaksas dal?bvalsts kompetentaj?s iest?d?s t?d? paš? veid? un iev?rojot t?dus pašus termi?us, kas paredz?ti apel?cij?m, kuras iesniedz personas, kas veic uz??m?jdarb?bu šaj? dal?bvalst?.

Ja saska?? ar atmaksas dal?bvalsts ties?bu aktiem tas, ka šaj? direkt?v? noteiktajos termi?os nav pie?emts l?mums par atmaksas pieteikumu, nenoz??m? ne pieteikuma apstiprin?šanu, ne noraid?šanu, pieteikuma iesniedz?jam ir attiec?gi pieejamas visas administrat?v?s vai tiesas proced?ras, kas ir pieejamas tiem nodok?a maks?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu šaj? dal?bvalst?. Ja t?du proced?ru nav, tad tas, ka noteiktajos termi?os nav pie?emts l?mums par atmaksas pieteikumu, noz??m?, ka pieteikums ir noraid?ts.”

Ung?rijas ties?bas

6. Direkt?vas 2008/9 19. l?dz 21. panta noteikumi ir transpon?ti Ung?rijas ties?bu aktos ar *az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada PVN likums Nr. CXXVII) (6) 251/C, 251/E, 251/F un 251/G pantiem.

7. Atbilstoši *az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017. gada Likuma Nr. CLI par nodok?u administr?ciju; turpm?k tekst? – “Likums par nodok?u administr?ciju”) (7) 49.

pantam 1. punkta b) apakšpunktu nodok?u proced?ru p?rtrauc, ja pieteikumu nevar izskat?t t?p?c, ka pieteikuma iesniedz?js p?c nodok?u iest?des piepras?juma nav iesniedzis deklar?ciju vai nav veicis preciz?jumus.

8. Likuma par nodok?u administr?ciju 124. pant? ir noteiktas ties?bas p?rsdz?t nodok?u l?mumus. Saska?? ar min?t? panta 3. punktu p?rsdz?b? nav iesp?jams atsaukties uz apst?k?iem vai pier?d?jumiem, par kuriem p?rsdz?bas iesniedz?jam bija zin?ms, bet kurus vi?? nav iesniedzis pirm?s instances iest?dei, lai gan vi?? tika aicin?ts to dar?t.

9. Atbilstoši a közizgazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (2017. gada Likuma Nr. I par administrat?vo procesu ties?) (8) 78. panta 4. punktam puse ties? var atsaukties uz apst?kli, kas netika ?emts v?r? iepriekš?j? tiesved?b? vai nu t?p?c, ka iest?de atteic?s to ?emt v?r?, vai nu t?p?c, ka puse nezina par šo apst?kli vai uz to neatsauc?s, par ko t? nav vainojama.

Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

10. Sabiedr?ba *Slovenské Energetické Strojárne A.S.* (turpm?k tekst? – “SES”) ar juridisko adresi Slov?kij?, veic uz??m?jdarb?bu ener??tikas iek?rtu b?vniec?bas nozar?. 2020. gad? sabiedr?ba veica mont?žas un uzst?d?šanas pakalpojumus elektrostacij? ?jpest? [Újpest] (Ung?rija). Šo pakalpojumu sniegšanas nol?k? t? ieg?d?j?s noteiktas preces un izmantoja noteiktus pakalpojumus Ung?rij?.

11. 2021. gada 18. febru?r? SES v?rs?s *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas Lielo nodok?u maks?t?ju nodok?u un muitas dienests, Ung?rija; turpm?k tekst? – “pirm?s instances nodok?u iest?de”), l?dzot atmaks?t PVN 37 013 654 HUF (aptuveni 97 400 EUR) apm?r?, kas samaks?ts par prec?m un pakalpojumiem, kurus t? bija ieg?d?jusies Ung?rij? 2020. gad?.

12. Pirm?s instances nodok?u iest?de 2021. gada 22. febru?r? piepras?ja SES viena m?neša laik? iesniegt vair?kus dokumentus, kas saist?ti ar t?s PVN atmaksas piepras?jumu. Lai gan SES iepriekš min?to pras?bu sa??ma pa e?pastu, t? uz to neatbild?ja (9).

13. ?emot v?r? iepriekš min?to, pirm?s instances nodok?u iest?de ar 2021. gada 6. maija l?mumu izbeidza proced?ru par SES iesniegto PVN atmaksas pieteikumu saska?? ar Likuma par nodok?u administr?ciju 49. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

14. 2021. gada 9. j?nij? SES p?rsdz?ja l?mumu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas S?dz?bu noda?a; turpm?k tekst? – “otr?s instances nodok?u iest?de”), vienlaikus iesniedzot visus dokumentus, ko bija piepras?jusi pirm?s instances nodok?u iest?de.

15. Ar 2021. gada 20. j?lija l?mumu otr?s instances nodok?u iest?de atst?ja sp?k? pirm?s instances nodok?u iest?des l?mumu. Š? iest?de it ?paši nor?d?ja, ka nodok?u administr?cijas noteikumi ne?auj p?rsdz?bas proced?r? atsaukties uz jauniem pier?d?jumiem, par kuriem p?rsdz?bas iesniedz?jam bija zin?ms, pirms l?mums ir pie?emts pirmaj? instanc?, bet kurus tas nav iesniedzis, lai gan nodok?u iest?de to bija piepras?jusi.

16. SES apstr?d?ja iepriekš min?to l?mumu *F?városi Törvényszék* (Galvaspils?tas Budapeštas tiesa), kas ir iesniedz?jtiesa šaj? liet?. Sabiedr?ba apstr?d Likuma par nodok?u administr?ciju 124. panta 3. punkta piem?rošanu PVN atmaksas proced?r? saska?? ar Direkt?vu 2008/9, jo t?s ieskat? tas ierobežo š?s direkt?vas 23. panta 2. punkt? paredz?t?s p?rsdz?bas ties?bas. Turkl?t t? uzskata, ka min?t?s direkt?vas 20. panta 2. punkt? min?tais viena m?neša termi?? nav prekluz?vs. Savuk?rt saska?? ar otr?s instances nodok?u administr?cijas viedokli

PVN atmaksas procedūras ir piemērojams Likuma par nodokļu administrāciju 124. panta 3. punkts. Tomēr situācijā, kad ir SES, tas neliedz nodokļa maksātājam tiesības uz atmaksāšanu, jo nodokļa maksātājs var lūgt termiņa pagarinājumu.

17. Šādos apstākļos *F?városi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [2008/9] 23. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā direktīvā noteiktajam prasībām attiecībā uz pārsūdzības atbilst valsts tiesiskais regulējums – konkrēti k [Likuma par nodokļu administrāciju] 124. panta 3. punkts – kas, vērtējot pievienotās vērtības nodokļa atmaksas pieteikumus saskaņā ar Direktīvu [2006/112], pārsūdzības posmā nepieļauj norādīt jaunus faktus vai atsaukties uz jauniem pierādījumiem, par kuriem pieteikuma iesniedzējs zināja pirms pirmā lūguma pieņemšanas, bet kurus neiesniedza, lai gan nodokļu iestāde to bija pieprasījusi, vai uz kuriem neatsaucs, tādējādi radot materiāltiesisku ierobežojumu, kas neatbilst Direktīvas 2008/9 noteikta formālajam prasībām un prasībām attiecībā uz termiņiem?

2) Vai apstiprinošā atbilde uz pirmo jautājumu nozīmētu, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredztais viena mēneša termiņš ir uzskatāms par prekluzīvu termiņu? Vai tas atbilst Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantā paredzētajam tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesu un tiesību uz lietas taisnīgu izskatīšanu, kā arī [Direktīvas 2006/112] 167., 169., 170. pantam un 171. panta 1. punktam un Tiesas iedibinātajiem nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma pamatprincipiem?

3) Vai Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punkta noteikumi par atmaksas pieteikuma noraidīšanu pilnībā vai daļēji ir interpretējami tādējādi, ka tiem atbilst valsts tiesiskais regulējums – konkrēti k, Likuma par nodokļu administrāciju 49. panta 1. punkta b) apakšpunkts – saskaņā ar kuru nodokļu iestāde izbeidz procedūru gadījumā, ja nodokļa maksātājs, kas iesniedzis pieteikumu, neatbild uz nodokļu iestādes pieprasījumu un arī neizpilda trūkumu novēršanas pienākumu, bet bez tā nav iespējams izvērtēt pieteikumu un procedūra netiek turpināta *ex officio*?”

18. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saņemts Tiesā 2022. gada 6. decembrī. Rakstveida atbildi iesniedza SES, Ungārija, Eiropas Savienības Padome (10), kā arī Eiropas Komisija. Tiesa nolēma izskatīt lietu, nerīkojot tiesas sēdi.

Juridiskā analīze

19. Iesniedzētāja šajā lietā Tiesai iesniedz trīs prejudiciālus jautājumus, no kuriem pirmajam ir būtiska nozīme strīda pamatlietā atrisināšanā. Tomēr analīzi es sēkšu ar otro jautājumu, jo atbildi uz šo jautājumu var viegli iegūt no Tiesas esošās judikatūras, un tā ietekmēs pirmo jautājuma analīzi.

Par otro prejudiciālo jautājumu

20. Otrais prejudiciālais jautājums attiecas uz diviem atsevišķiem jautājumiem. Pirmais no tiem ir saistīts ar Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteikto viena mēneša termiņa tiesisko raksturu, kurš ir paredzēts, lai atbildētu uz iestādes, kas izskata PVN atmaksas pieteikumu, lūgumu sniegt papildu informāciju. Konkrēti k, iesniedzētāja vēlas noskaidrot, vai šo termiņu var uzskatīt par prekluzīvu termiņu, proti, vai tā neieviešanas rezultātā nodokļa maksātājs var zaudēt iespēju atsaukties uz papildu informāciju turpmākajos atmaksas pieteikuma izskatīšanas procedūras posmos. Otrais jautājums ir par to, vai šāds termiņš būtu saderīgs ar Hartas 47. pantu un vairākiem Savienības tiesību aktu principiem un tiesību normām PVN jomā. Iesniedzētāja uzdod otro prejudiciālo jautājumu gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinošā atbilde, tāu, pamatojoties uz esošo Tiesas judikatūru, uz šo jautājumu var atbildēt, iepriekš

neizskatot pirmo jautājumu.

Spriedums Sea Chefs Cruise Services

21. Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais termiņa tiesisko raksturu Tiesa ir noteikusi spriedumā *Sea Chefs Cruise Services*. Šajā spriedumā Tiesa skaidri norādīja, ka minētais termiņš nav prekluzīvs termiņš un ka tā neieviešana neliedz nodokļa maksātājam iesniegt papildinātu savu atmaksas pieteikumu tiesvedības stadijā (11).

22. Tiesa šo spriedumu pamatoja ar Direktīvas 2008/9 gramatisku un sistēmisku interpretāciju (12). Turklāt Tiesa norādīja, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punktā paredzētais papildu informācijas pieprasījums var tikt adresēts ne tikai nodokļa maksātājam, kas līdz atmaksāt nodokli, bet arī dalībvalstij, kur tas veic uzņēmējdarbību, vai trešajām personām. Šādā situācijā, ja šīs personas pieautu jebkādu kavēšanos, ko nodokļa maksātājs nevar ietekmēt, tas nedrīkst liegt tam tiesības uz atmaksāšanu (13).

23. Visbeidzot Tiesa norādīja, ka – tā kā atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktam nodokļu maksātājam ir tiesības pārsūdzēt lēmumu par atteikumu atmaksāt nodokli un tās 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš nav prekluzīvs termiņš, pārsūdzot šādu lēmumu, nodokļa maksātājam ir tiesības atsaukties uz papildus informāciju, lai pamatotu savas tiesības uz atmaksāšanu (14). Tas ir jāsaprot tādējādi, ka nodokļa maksātājs var atsaukties cita starpā uz informāciju vai dokumentiem, ko no viņa pieprasījusi iestāde, kura izskata viņa atmaksas pieteikumu, un ko nodokļu maksātājs nav iesniedzis Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktajā termiņā.

24. Taisnība, ka spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* Tiesa nepašī norādīja uz nodokļa maksātāja iesniegtu tiesvedībā valsts tiesā atsaukties uz papildu informāciju. Tas tomēr bija saistīts ar pamatlietas, kurā tika pasludināts šis spriedums, galvenā strīda nepašā uzbūvi un prejudiciālā jautājuma formulējumu. Tomēr Tiesa ir skaidri norādījusi uz nodokļu maksātāja tiesībām pārsūdzēt lēmumu par nodokļu atmaksāšanu, kas paredzētas Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktā (15). Savukārt šajā tiesību normā vispārīgi ir runa par “pārsūdzāšanu dalībvalsts kompetentajās iestādēs”, kas var ietvert gan tiesu, gan administratīvās iestādes. To itā paši apstiprina minētā punkta otrā daļa, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam jābūt pieejamam “visām administratīvajām vai tiesas procedūrām” nodokļa atmaksas dalībvalstī. Ēmot vērā iepriekš minēto, spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* izdarītos secinājumus var piemērot ne tikai tiesvedībā, bet arī – kā tas ir šajā lietā – PVN atmaksas lēmumu administratīvajām pārsūdzībām, ja šāda pārsūdzības procedūra ir paredzēta atmaksas dalībvalsts tiesību aktos.

25. Tādējādi uz otro jautājuma pirmo daļu ir jāatbild tādējādi, ka saskaņā ar spriedumu *Sea Chefs Cruise Services* Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš nevar tikt uzskatīts par prekluzīvu termiņu.

GE Auto Service Leasing sprieduma ietekmes neesamība

26. Šo nolikumu neietekmē spriedumā *GE Auto Service Leasing* izdarītie secinājumi. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka ar Savienības tiesību normām ir atļauts atteikt PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kurš noteiktajā termiņā nav iesniedzis kompetentajai nodokļu administrācijai visus nepieciešamos dokumentus un informāciju, lai pierādītu viņa tiesības uz atmaksāšanu, neraugoties uz to, ka šis nodokļa maksātājs pāc savas ierosmes ir iesniedzis šos dokumentus un informāciju sūdzības vai prasības tiesā stadijā pret lēmumu, ar ko noraida šādas tiesības uz atmaksāšanu (16). Tomēr lietas, kurā tika pasludināts šis spriedums, pašie apstākļi izraisa to, ka, manuprāt, to nevar piemērot šajā lietā.

27. Pirmkārt, spriedums *GE Auto Service Leasing* neattiecas vis uz Direktīvas 2008/9, bet gan uz iepriekšējās Direktīvas 79/1072/EEK noteikumu interpretāciju (17). Šā direktīva bija daudz mazāk detalizēta nekā Direktīva 2008/9. Konkrēti, tajā nodokļa maksājumiem bija paredzēti tikai viens procesuālais termiņš, proti, termiņš nodokļa atmaksas pieteikuma iesniegšanai (18). Tā vispār nereglamentēja jautājumu par to, ka nodokļu iestāde var pieprasīt papildu informāciju no nodokļu maksātāja, atstājot to pilnībā valsts tiesību ziņā. Tas savukārt nozīmē, ka no Savienības tiesību viedokļa dalībvalstīs šajā ziņā bija ierobežotas tikai ar līdzvērības un efektivitātes principiem.

28. Otrkārt, nodokļu iestādes pieprasījums lietā, kurā tika pasludināts spriedums *GE Auto Service Leasing*, bija par to, lai nodokļa maksātājs iesniegtu dokumentus, kuri saskaņā ar Direktīvas 79/1072 3. pantu bija jāpievieno atmaksas pieteikumam, proti, rēķinus, uz kuriem attiecas pieteikums, un apliecinājumu par PVN maksātāja reģistrāciju dalībvalstī, kurā tas veic uzņēmējdarbību. Saskaņā ar minētās direktīvas noteikumiem šo dokumentu pievienošana pieteikumam bija nosacījums, lai nodokļa maksātājs varētu izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (19). Tādējādi šo dokumentu neesamības dēļ nebija iespējams konstatēt šo tiesību pastāvēšanu.

29. Turpretim Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punkts paredzētais papildu informācijas pieprasījums var attiekties – uz ko norāda vārda “papildu” lietojums – uz informāciju vai dokumentiem, kas nav jāpievieno atmaksas pieteikumam saskaņā ar šīs direktīvas 8.–10. pantu, un kuru neesamība var būt vai nebūt par iemeslu atteikumam veikt atmaksāšanu (20).

30. Treškārt, sprieduma *GE Auto Service Leasing* rezolūcijā daļēji Tiesa iekļūva atrunu, ka tajā noteiktā Direktīvas 79/1072 noteikumu interpretācija ir piemērojama, ja vien ir ievēroti līdzvērības un efektivitātes principi. Lai gan Tiesa atzinusi, ka nešaubas, ka pamatlietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, pārmērīgi tika apgrūtināta vai kavēta nodokļa maksātāja iespēja izmantot savas tiesības uz PVN atmaksāšanu, tā atstāj šo jautājumu izvērtēšanai iesniedzējtiesai. Tas, manuprāt, nozīmē, ka Tiesas attiecīgajā spriedumā pieņemtais lēmums bija lielā mērā atkarīgs no pamatlietas pašajiem apstākļiem un tas nav jāpiemēro lietās, kas būtiski atšķiras no tās.

31. Ceturtkārt un visbeidzot, tas, ka spriedumā *GE Auto Service Leasing* Tiesa vispār neatsaucas uz spriedumu *Sea Chiefs Cruise Services*, kas tika pasludināts vairākus gadus agrāk, manuprāt, nozīmē, ka Tiesa uzskatīja, ka abas lietas ir pilnīgi atšķirīgas, tādējādi spriedums *GE Auto Service Leasing* nekādā veidā neapstrīd spriedumā *Sea Chiefs Cruise Services* izdarītos secinājumus.

Jautājums par Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkta saderību ar Hartas 47. pantu.

32. Iesniedzējtiesa uzdeva jautājumu par Hartas 47. panta interpretāciju gadījumā, ja tiktu uzskatīts, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts noteiktais termiņš varētu būt prekluzīvs. Ēmot vārā atbildi, ko es ierosinu sniegt uz otrā jautājuma pirmo daļu, uz šo jautājumu nav jāatbild.

33. Tādēļ tikai papildus vālos norādīt, ka, manuprāt, neatkarīgi no tā, vai Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts paredzētais termiņš ir prekluzīvs vai to var uzskatīt par tādu saskaņā ar dalībvalstu tiesību aktiem, tas nav pretrunā Hartas 47. pantam.

34. Iespējams, visās tiesību sistēmās noteikti procesuālie termiņi, tostarp tie, kas ir tik būtiski Hartas 47. pantā aizsargājami tiesību m uz tiesu, piemēram, termiņš prasības celšanai vai apstrīdēšanai, ir prekluzīvi termiņi un to neievērošanas rezultātā tiek zaudēta iespēja vērsties

ties?. Ja vien šie termiņi ir noteikti saprātīgi (21), tas nav pretrunā tiesbūm uz tiesu. Šāms tiesbūms patiešām ir jādod priekšroka tiesiskajai noteiktībai un tiesisko attiecību stabilitātei, proti, vārtībūm, kuru aizsardzībai ir paredzēti procesuālie termiņi (22). Vēl jo vairāk, termiņš – pat ja tas ir prekluzīvs –, kurā nodokļu administrācijai ir jāsniedz informācija, kas nepieciešama atmaksas pieprasījuma izskatīšanai, nevar būt pretrunā tiesbūm uz tiesu, ja šie termiņi neievieššana neliedz nodokļu maksātājam tiesības pārsūdzēt, tostarp tiesā, viņa lietā pieņemto lēmumu.

Atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu

35. Citu Savienības tiesību normu un principu, kurus iesniedzējtiesa ir norādījusi savā otrajā jautājumā, nozīmīgumu izskatāmā lietā aplūkošu turpmāk, izskatot pirmo prejudiciālo jautājumu. Tādēļ es ierosinu atbildēt uz otro prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā noteiktais viena mēneša termiņš papildu informācijas sniegšanai pēc iestādes, kas izskata citā dalībvalstī reģistrāta nodokļa maksātāja iesniegtu PVN atmaksas pieteikumu, pieprasījuma, nav uzskatāms par prekluzīvu termiņu.

Par pirmo prejudiciālo jautājuma priekšmetu

36. Pirmā jautājuma mērķis ir ļaut iesniedzējtiesai izvērtēt valsts tiesību normas, kas izslēdz iespēju pārsūdzības procedūrā atsaukties uz papildu informāciju vai dokumentiem, kurus pieprasījusi pirmās instances nodokļu iestāde, bet kurus nodokļu maksātājs ir iesniedzis tikai apelācijas posmā otrās instances nodokļu iestādei, sāderību ar Savienības tiesbūmu.

37. Šis jautājuma burtiskais formulējums attiecas tikai uz Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta interpretāciju. Tomēr šajā normā ir sniegta tikai norāde, ka uz pārsūdzībām par lēmumiem par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, attiecas tie paši noteikumi kā uz valsts nodokļa maksātāju pārsūdzībām. Lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi, manuprāt, ir nepieciešams paplašināt analīzi, ietverot arī citas Savienības tiesību normas un principus PVN jomā, it īpaši Direktīvas 2006/112 170. pantu, Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktu, kā arī lūdzvārtības un efektivitātes principu un nodokļu neitralitātes principu. Turklāt iesniedzējtiesa Direktīvas 2006/112 170. pantu, kā arī efektivitātes un nodokļu neitralitātes principus ir minējusi savā otrajā jautājumā. Tādējādi ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai minētās Savienības tiesību normas un principi nepieļauj tādā valsts tiesību normu piemērošanu, kāda ir šo secinājumu 36. punktā aprakstītā norma. Šis jautājuma analīzi es sākšu, atgādinot attiecīgo Tiesas judikatūru.

Līdzšinējā Tiesas judikatūra

38. Tiesas judikatūrā ir noteikts, ka Direktīvas 2006/112 170. pantā paredzētās tiesības uz PVN nodokļa atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, ir lūdzvārtīgas šīs direktīvas 168. pantā minētajām tiesībām atskaitīt valsts teritorijā samaksāto nodokli. Tas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kura mērķis ir atbrīvot nodokļu maksātāju no šīs nodokļa sloga un tādējādi nodrošināt nodokļu neitralitāti. Tāpēc šīs tiesības ir šīs sistēmas neatņemama sastāvdaļa, un principā tās nevar būt ierobežotas (23).

39. Turklāt neitralitātes princips prasa, lai samaksātā nodokļa atskaitīšana vai atmaksāšana, ja ir izpildītas visas pamatprasības, notiktu arī tad, ja nodokļa maksātājs nav ievērojis noteiktas formālas prasības. Citādi varētu būt tikai tad, ja šādu formālu prasību neieviešana neautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības (24). Attiecībā uz brīdi, kurā ir jāiesniedz pierādījumi, lai pierādītu, ka ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi tiesbūm uz atmaksāšanu, Tiesa atzinusi, ka laikā neierobežota šādu pierādījumu iesniegšanas iespēja nozīmē, ka nodokļu maksātāja stāvoklis attiecībā uz viņa tiesbūmu un pienākumiem pret nodokļu iestādi varētu tikt apšaubīts bezgalīgi, kas būtu pretrunā tiesiskās noteiktības

principam (25).

40. Turklīt jautājums, kurus nereglament Savienības tiesības, formāls prasības, kas saistītas ar tiesību uz PVN atmaksāšanu stenošanu, saskaņā ar dalībvalstu procesuālo autonomijas principu ir noteiktas šo valstu tiesību aktos, ievērojot līdzvērības un efektivitātes principus. Saskaņā ar šiem principiem šādas prasības nedrīkst būt mazāk labvēlīgākas par tām, ko piemēro līdzīgās situācijās valsts tiesībās, un nedrīkst padarīt neiespējamu vai ārkārtīgi sarežģītu tiesību uz atmaksāšanu stenošanu praksē (26).

41. Visbeidzot, kā jau norādīju šo secinājumu sadaļā par otro prejudiciālo jautājumu, Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 2008/9. 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš nav prekluzīvs termiņš, līdz ar to nodokļu maksātājs var sniegt informāciju, ko iestādē, kas izskata PVN atmaksas pieteikumu, pieprasa tiesvedības tiesā posmā (27).

42. Pirmais prejudiciālais jautājums ir jāanalizē, ņemot vērā iepriekš aplūkoto judikatūru.

Piemērojama šajā lietā

43. Pamatojoties uz šo secinājumu 38.–40. punktā aplūkoto judikatūru, Tiesa neizslēdz to dalībvalstu tiesību aktu saderību ar Savienības tiesībām, kuri neaizliedz tiesvedības stadijā pirmo reizi sniegt papildu informāciju par pieteikumu par PVN atmaksas pieprasījumu nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī (28), kā arī tiesību aktus, ar kuriem ir atļauts neēmt vērā nodokļa maksātāja iesniegtos pierādījumus par atbrīvojuma nosacījumu izpildi pāc nodokļu pārbaudes pabeigšanas (29). Tiesa tikai noteica, ka šādu noteikumu pieļaujamība saskaņā ar ES tiesībām ir atkarīga no efektivitātes un līdzvērības nosacījumu izpildes (30), bet to izpildes pārbaudi atstāja valsts tiesu kompetencē.

44. Tādējādi Tiesa lēma gan situācijā, kad, sniedzot valsts tiesai norādījumus šajā jautājumā, tā uzskatīja, ka šie nosacījumi, it īpaši efektivitātes nosacījums, ir drīzāk izpildīti (31), gan pretējā situācijā. Spriedumā *Nec Plus Ultra Cosmetics* Tiesa ir nospriedusi it īpaši, ka [a]tteikums ēmt vērā pierādījumus dienā, kas ir pirms [...] lēmuma par nodokļa uzlikšanu pieņemšanas, var pārņemt ārkārtīgi apgrūtināt Savienības tiesību sistēmā atzīt to tiesību stenošanu, ciktāl šāds atteikums nodokļa maksātājam ierobežo iespēju iesniegt pierādījumus par to, ka ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, kas ļauj saēmt atbrīvojumu no PVN. Valsts tiesiskais regulējums, kurš šajā nodokļa uzlikšanas procedūras stadijā nodokļa maksātājam neļauj sniegt trūkstošus pierādījumus, lai pamatotu tiesības, uz kurām viņš atsaucas, un kurā nav ēmti vērā iespējamie paskaidrojumi par iemesliem, kuru dēļ šie pierādījumi nav tikuši sniegti agrāk, tādējādi šāiet grūti savienojams ar samērīguma principu, kā arī ar PVN neitralitātes pamatprincipu (32). Beigu beigās Tiesa jautājumu par valsts tiesiskā regulējuma saderību atstāja izlemšanai iesniedzējtiesai lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums.

45. Tomēr, manuprāt, līdzīgā lēmums šajā lietā būtu nepietiekams. PVN atmaksas procedūra nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, ir diezgan sīki reglamentēta Direktīvā 2008/9. Ja svarīgi jautājumi – un šāds jautājums neapšaubāmi ir minētās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētais termiņa neieviešanas ietekme uz nodokļu maksātāja tiesībām uz atmaksāšanu – tiktu reglamentēti tikai ar dalībvalstu tiesību aktiem, ar nosacījumu, ka ir ievēroti līdzvērības un efektivitātes principi, ko kontrolētu tiesas, tas būtu pretrunā Savienības likumdevēja veiktās saskaņošanas *effet utile*.

46. Ja runa ir par līdzvērības principu, lai pārbaudītu valsts tiesību aktu saderību ar šo principu, ir nepieciešama šo tiesību aktu interpretācija, un tādēļ tas ir jāinterpretē dalībvalstu tiesām. Turklāt šajā lietā nekas neliecina, ka šis princips būtu pārāk īsts, jo šāiet, ka šajā lietā piemērojamās valsts tiesību normas ir vispārīgi piemērojamas visām nodokļu procedūrām. Tomēr

es uzskatu, ka Tiesai būtu jāieņem stingrāka nostāja attiecībā uz šo noteikumu saderību ar efektivitātes principu.

47. Atgādināšu, ka saskaņā ar efektivitātes principu dalībvalstu procesuālās autonomijas ietvaros pieņemtajiem valsts noteikumiem nevajadzētu radīt situāciju, kas ierobežotu Savienības tiesību (33). Savukārt saskaņā ar Ungārijas tiesību aktiem nodokļa maksātājs, kurš nav savlaicīgi iesniedzis iestādei, kas izskata vieta PVN atmaksas pieteikumu, papildu informāciju, kuru šī iestāde ir pieprasījusi, pamatojoties uz Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punktu, nevar izlabot šo kļūdu, iesniedzot to pārsūdzības procedūras posmā, kur tiek pārsūdzēti minētās iestādes lēmumi par pieteikumu. Tā vietā viņš var, ievērojot zināmus nosacījumus, efektīvi iesniegt šo informāciju tiesvedībā tiesā pēc tam, kad šāds lēmums ir apstrīdēts (34). Manuprāt, šāds tiesiskais regulējums pārmaiņus ierobežotu nodokļa maksātāju, kuri neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, iespēju pieprasīt nodokļu atmaksāšanu.

48. Ar Direktīvu 2008/9 ir ieviesti vairāki procesuālie termiņi, kas ir jāievēro gan kompetentajām valsts iestādēm, gan attiecīgajiem nodokļa maksātājiem (35). Tomēr šīs puses nav vienādas pozīcijās attiecībā uz to tiesību saskaņā ar šo direktīvu vai Savienības PVN tiesību aktiem plašāko nozīmi. Šie noteikumi galvenokārt ir paredzēti nodokļu maksātāju stāvokļa aizsardzībai un uzlabošanai, savukārt nodokļu sistēma aizsargā sabiedrības intereses, nodrošinot tās pareizu darbību. Tas ir nepieciešams PVN sistēmā, kas ir balstīta uz nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājiem principā nav jāuzņem ar nodokļiem saistītais ekonomiskais slodze. No šī viedokļa Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš, manuprāt, ir paredzēts diviem mērķiem. Pirmkārt, tas sniedz garantiju nodokļa maksātājiem attiecībā uz tiem paredzēto minimālo laiku, neaurojot nodokļu iestādes patvaļīgi noteikt pārējos termiņus papildu informācijas sniegšanai. Otrkārt, tas ļauj pabeigt visu atmaksas pieteikuma procedūru minētās direktīvas 21. pantā noteiktajiem termiņiem. Tādējādi šis termiņš ir noteikts nodokļu maksātāju, nevis nodokļu administrācijas interesēs.

49. Protams, kā Tiesa jau ir norādījusi, procesuālie termiņi ir paredzēti arī tam, lai nodrošinātu, ka nodokļa maksātāja tiesiskā stāvokļa nenoteiktība netiktu pagarināta bezgalīgi (36). Attiecībā uz PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, šim mērķim ir nepieciešams paredzēt Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punktā noteiktais termiņš atmaksas pieteikuma iesniegšanai, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ir prekluzīvs termiņš (37), kura neievērošanas sekas ir tiesību uz atmaksāšanu zaudēšana. Savukārt tad, ja administratīvās pārsūdzības procedūras stadijā nodokļu maksātājam tiek atļauts sniegt papildu informāciju, ko no vieta pieprasījusi pirmās instances iestāde, tas nerada apdraudējumu, ka bezgalīgi tiks pagarināta šī nodokļa maksātāja tiesiskā stāvokļa nenoteiktība. Uz šādu procedūru pēc būtības attiecas stingri procesuālie termiņi – tostarp galvenokārt pārsūdzības iesniegšanas termiņš – un parasti tie notiek viegli paredzamā termiņā.

50. Es, protams, saprotu, ka var būt nepatīkami, ja nodokļu maksātājs, kuram pirmās instances iestāde pienācīgi pieprasījusi sniegt noteiktu informāciju, bez pamatota iemesla to nesniedz termiņā un dara to pārsūdzības procedūras posmā. Tomēr šāda situācija Direktīvas 2008/9 26. panta otrā daļa atbilstoši atmaksas dalībvalstī no pienākuma maksāt procentus par jebkuru maksājumu summu izmaksās nokavējumā, tādēļ nodokļa maksātājs ir tas, kurš sedz izmaksas par nokavējumu, par kuru viņš ir atbildīgs. Es varu arī iedomāties, ka valsts tiesību akti šādos gadījumos paredz nolaidīgajam nodokļu maksātājam uzlikt papildu administratīvās izmaksas, kas radušās viņa nolaidības dēļ.

51. Savukārt tas, ka nodokļa maksātājam tiek liegta iespēja pēc termiņa beigām sniegt informāciju, lai pamatotu savas tiesības uz atmaksāšanu, lai gan valsts tiesību saskaņā ar šādu

iespēja (38), un tas var liegt viēam tiesības uz atmaksāšanu, manuprāt, ir nesamērīgi un pretrunā efektivitātes principam, jo tas pārņem rīgi apgrūtina šo tiesību īstenošanu, turklāt bez acīmredzamas vajadzības. Atgādināšu, ka tās ir kopējās PVN sistēmas pamattiesības, kas veido šīs sistēmas darbības mehānismu bērtību un ko principā nedrīkst ierobežot (39). Tādējādi šo tiesību ierobežošana tikai formālu iemeslu dēļ, ja ir izpildīti šo tiesību materiāltiesiskie nosacījumi, būtu pretrunā ar Direktīvas 2006/112 170. pantam, saskaņā ar kuru visiem nodokļa maksātājiem, kas atbilst šiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem, ir tiesības uz atmaksāšanu.

52. Šo secinājumu nemaina nodokļa maksātāja eventuālā iespēja atsaukties uz papildu informāciju, kas pamato viēas tiesības uz PVN atmaksāšanu tiesvedībā tiesā. Tas liek nodokļa maksātājam apstrīdēt tiesā lūmumu par atteikumu atmaksāt nodokli (vai, kā šajā gadījumā, izbeigt procedūru), lai novērstu formālu procesuālu trūkumu, lai gan administratīvajā pārsūdzības procedūrā to varēja izdarīt vienkāršāk un ātrāk.

53. Turklāt, kā jau norādīju šo secinājumu sadaļā, kas veltīta otrā uzdotā jautājuma analīzei, Tiesa spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* ir nospriedusi, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš nav prekluzīvs termiņš, tāpēc nodokļa maksātājam ir tiesības tiesvedībā atsaukties uz informāciju, kuru tas nav sniedzis šajā tiesību normā noteiktajā termiņā pārciest, kas izskata viēas PVN atmaksas pieteikumu, pieprasījumu. Tas pats būtu jāattiecinā uz administratīvo pārsūdzības procedūru, ja valsts tiesību aktos ir paredzēta šāda procedūra attiecībā uz lūmumiem par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī (40). Visi Tiesas iepriekš minētajā spriedumā izvirzītie argumenti ir vienlīdz piemērojami šādai procedūrai. Tādējādi neiespējama iesniegt papildu informāciju administratīvās pārsūdzības procedūrā, ja valsts tiesībās ir paredzēta šāda procedūra, būtu pretrunā Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkta interpretācijai, ko Tiesa pieņēma spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* (41).

54. Iepriekš minētie apsvērumi acīmredzami attiecas uz situāciju, kurā ir izpildīti tiesību uz PVN atmaksāšanu materiāltiesiskie nosacījumi un nodokļa maksātāja kavēšanas sniegt pieprasīto papildu informāciju nav vērstas uz krāpšanu vai tiesību īstenošanu. Pretējā situācijā dalībvalstī, protams, ir tiesības piemērot valsts tiesību aktos paredzētos pasākumus, lai novērstu šādu krāpšanu vai īstenošanu. Tomēr, kā Tiesa jau ir norādījusi, tas, ka nodokļu maksātājs ir iesniedzis papildu informāciju tikai vēlīkā procesa posmā, pats par sevi nav uzskatāms par tiesību īstenošanu (42).

Atbilde uz jautājumu

55. Tādējādi es ierosinu atbildēt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2006/112 170. pants, Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts, kā arī efektivitātes un nodokļu neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus valsts tiesību normas piemērošanu, kas izslēdz iespēju pārsūdzības procedūrā atsaukties uz papildu informāciju vai dokumentiem, kurus pieprasījusi pirmās instances nodokļu iestāde un kurus nodokļu maksātājs iesniedzis otrās instances nodokļu iestādei tikai pārsūdzības procedūras stadijā.

Par trešo prejudiciālo jautājumu

56. Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa bērtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2008/9 23. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību normas piemērošanu, saskaņā ar kuru procedūra attiecībā uz pieteikumu par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kurš veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, ir jāizbeidz, neizskatot PVN atmaksas pieteikumu, ja šis nodokļa maksātājs nav izpildījis pienākumu sniegt papildu informāciju, ko pieprasījusi iestāde, kas izskata pieprasījumu, pamatojoties uz minētās direktīvas 20. pantu. Lai gan iesniedzējtiesa savā jautājumā atsaucas tikai uz Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punktu, no lūgumu sniegt

prejudici?lu nol?mumu sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka š? tiesa v?las noskaidrot, vai l?mums izbeigt proced?ru ir piel?dzin?ms l?mumam atteikt nodok?u atmaks?šanu. Šis jaut?jums ir reglament?ts min?t?s direkt?vas 23. panta 2. punkta otraj? da?? T?p?c es ierosinu uzskat?t, ka trešais jaut?jums ir par Direkt?vas 2008/9 23. pantu kopum?.

57. Direkt?vas 2008/9 23. panta 1. punkt? ir noteikts pien?kums nor?d?t pamatojumu l?mumam, ar kuru ir atteikta PVN atmaksa. Saska?? ar min?t?s direkt?vas 23. panta 2. punkta pirmo da?u nodok?u maks?t?jam ir j?b?t t?diem pašiem p?rs?dz?bas l?dzek?iem pret š?du l?mumu, k?di saska?? ar atmaksas dal?bvalsts ties?bu aktiem ir pieejami valsts nodok?u maks?t?jiem. Visbeidzot, t?s pašas direkt?vas 23. panta 2. punkta otraj? da?? ir paredz?ts, ka nodok?u maks?t?jam, kas veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, ir j?b?t pieejam?m t?d?m paš?m administrat?vaj?m vai tiesas proced?r?m k? viet?jiem nodok?u maks?t?jiem, kas atrodas t?d? paš? situ?cij?, ja l?muma par atmaksas pieteikumu nepie?emšana nenoz?m? ne to, ka ties?bas uz atmaks?šanu ir pieš?irtas, ne ar? to, ka atmaksa ir atteikta. Savuk?rt ja atmaksas valsts ties?bu akti neparedz š?das proced?ras, l?muma nepie?emšana ir uzskat?ma par atmaksas atteikumu.

58. Manupr?t, š?s ties?bu normas ir j?saprot t?d?j?di, ka gad?jum?, ja PVN atmaksas pieteikuma proced?ra tiek izbeigta bez š? pieteikuma izskat?šanas, piem?ram, k? tas ir pamatliet?, pie?emot l?mumu par proced?ras izbeigšanu, pamatojoties uz to, ka nodok?a maks?t?js noteiktaj? termi?? nav sniedzis no vi?a piepras?to papildu inform?ciju, nodok?a maks?t?jam ir j?b?t efekt?viem administrat?viem vai p?rs?dz?bas ties? l?dzek?iem, kas vi?am ?autu piepras?t, lai vi?a pieteikums tiktu izskat?ts atk?rtoti. Piebild?šu, ka š?dam l?mumam par proced?ras izbeigšanu vai citai t?s pabeigšanas formai b?tu j?ietver pamatojums, jo tas ir nosac?jums, lai efekt?vi izmantotu p?rs?dz?bas ties?bas. Turpret? ja nav atbilstoša p?rs?dz?bas l?dzek?a, proced?ras izbeigšana, neizskatot pieteikumu, ir j?uzskata par l?mumu par atmaksas atteikumu ar vis?m no Direkt?vas 2008/9 23. panta 1. punkta un 2. punkta pirm?s da?as izrietošaj?m sek?m.

59. Š?da cit?to noteikumu konstrukcija izriet no PVN atmaksas nodok?a maks?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, ?paš? rakstura. Atš?ir?b? no ties?b?m uz atskait?šanu, kuras ?steno pats nodok?a maks?t?js, maks?jot nodokli nodok?u iest?d?m, lai ?stenotu ties?bas uz atmaks?šanu nodok?a maks?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, kuras ir l?dzv?rt?gas atskait?šanas ties?b?m, ir nepieciešama atmaksas dal?bvalsts pozit?va r?c?ba, pie?emot l?mumu par atmaks?šanu un samaks?jot attiec?g?s summas. Š?dos apst?k?os proced?ras izbeigšana, neizskatot pieteikumu, un sekojoši š?da pozit?va l?muma neesam?ba praks? ir l?dzv?rt?ga atteikumam atmaks?t nodokli. T?d?? nodok?a maks?t?jam ir j?b?t efekt?viem p?rs?dz?bas l?dzek?iem pret š?du tiesved?bas izbeigšanu.

60. Šaj? liet?, ja Tiesa piekristu manam ierosin?jumam atbildei uz pirmo un otro prejudici?lo jaut?jumu, ka p?rs?dz?bas l?dzek?iem, kas nodok?a maks?t?jam ir pieejami p?c proced?ras pabeigšanas bez atmaksas pieteikuma izskat?šanas, ir j??auj nodok?a maks?t?jam, cita starp?, atsaukties uz papildu inform?ciju, kuru tas nav savlaic?gi sniedzis p?c iest?des, kas izskata pieteikumu, piepras?juma, kas formul?ts, pamatojoties uz Direkt?vas 2008/9 20. pantu. Pret?j? gad?jum?, izbeidzot proced?ru bez pieteikuma izskat?šanas, nodok?a maks?t?jam neb?tu iesp?jams nov?rst k??du, kas izpaudusies k? papildu inform?cijas iesniegšanas termi?a neiev?rošana, un šis termi?š pats par sevi k??tu par prekluz?vu termi?u, kas ir pretrun? Tiesas secin?jumam liet? *Sea Chefs Cruise Services*.

61. T?d?j?di es ierosinu uz trešo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t, ka Direkt?vas 2008/9 23. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? nav t?das valsts ties?bu normas piem?rošanu, saska?? ar kuru proced?ra attiec?b? uz pieteikumu par PVN atmaks?šanu nodok?a maks?t?jam, kas veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, tiek izbeigta, neizskatot atmaksas pieteikumu, ja šis nodok?a

maksātājs nav izpildījis pienākumu sniegt papildu informāciju pēc iestādes, kas izskata pieteikumu, pieprasījuma, kurš formulēts saskaņā ar šo direktīvas 20. pantu, ar nosacījumu, ka valsts tiesības ir paredzēta efektīva lēmuma par procedūras izbeigšanu pārsdzības procedūra, kas ļauj nodokļa maksātājam šīs procedūras gaitā it īpaši atsaukties uz papildu informāciju, kuru tas nav sniedzis termiņā izbeigtajā procedūrā. Pretējā gadījumā lēmums par procedūras izbeigšanu būtu jāuzskata par lēmumu par atmaksas atteikumu.

Secinājumi

62. Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai sniegt šādu atbildi uz *Fővárosi Törvényszék* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem:

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, 20. panta 2. punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tajā noteiktais viena mēneša termiņš papildu informācijas sniegšanai pēc iestādes, kas izskata citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja iesniegtu PVN atmaksas pieteikumu, pieprasījuma nav uzskatāms par prekluzīvu termiņu.

2) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 170. pants, Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts, kā arī efektivitātes un nodokļu neitralitātes principi

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tiem ir pretrunā tādā valsts tiesību normu piemērošana, ar ko tiek izslēgta iespēja pārsdzības procedūrā atsaukties uz papildu informāciju vai dokumentiem, kurus pieprasījusi pirmās instances nodokļu iestāde, bet kurus nodokļu maksātājs ir iesniedzis tikai pārsdzības procedūras posmā otrās instances nodokļu iestādei.

3) Direktīvas 2008/9 23. pants

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tam pretrunā nav tādā valsts tiesību normas piemērošana, saskaņā ar kuru procedūra attiecībā uz pieteikumu par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, tiek izbeigta, neizskatot atmaksas pieteikumu, ja šis nodokļa maksātājs nav izpildījis pienākumu sniegt papildu informāciju pēc iestādes, kas izskata pieteikumu, pieprasījuma, kurš formulēts saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu, ar nosacījumu, ka valsts tiesības ir paredzēta efektīva pret lēmumu par procedūras izbeigšanu pārsdzības procedūra, kas ļauj nodokļa maksātājam šīs procedūras gaitā it īpaši atsaukties uz papildu informāciju, kuru tas nav sniedzis termiņā izbeigtajā procedūrā. Pretējā gadījumā lēmums par procedūras izbeigšanu būtu jāuzskata par lēmumu par atmaksas atteikumu.

1 Oriģinālvārda: poļu.

2 Skat. it īpaši spriedumus: 2012. gada 21. jūnijs, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382); 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, turpmāk tekstā – “spriedums *Sea Chefs Cruise Services*”, EU:C:2019:354); 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern*

(C-346/19, EU:C:2020:1050); 2021. gada 9. septembris, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, turpmāk tekstā – “spriedums *GE Auto Service Leasing*”, EU:C:2021:723).

3 OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 OV 2008, L 44, 11. lpp.

5 Padomes Direktīva (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 (OV 2008, L 044, 23. lpp.).

6 *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

7 *Magyar Közlöny* 2017/192.

8 *Magyar Közlöny* 2017/30.

9 Savos atbildējumos SES paskaidro iemeslus, kāpēc tie neatbildēja uz pirmās instances nodokļu iestādes pieprasījumu. Tomēr es nedomāju, ka šie iemesli ir būtiski, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem šajā lietā. Jebkurā gadījumā pamatlietā nekas neliecina, ka SES būtu mēģinājusi āunprātīgi izmantot savas tiesības uz PVN atmaksāšanu.

10 Padomes atbildējumā tika iesniegti gadījumi, ja līgums sniegt prejudiciālu nolikumu šajā lietā būtu jāsaprot kā līgums pārbaudīt Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 47. pantu.

11 Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, rezolūīvā daļā.

12 Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, 39.–41. un 43.–46. punkts.

13 Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, 42. punkts.

14 Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, 48. punkts.

15 Skat. it īpaši ir spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 48. punkts.

16 Spriedums *GE Auto Service Leasing*, rezolūīvās daļas 1) punkts.

17 Padomes Astotā direktīva (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.).

18 Savukārt šīs termiņš ir prekluzīvs termiņš, skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, rezolūīvā daļā).

19 Spriedums *GE Auto Service Leasing*, 54. punkts.

20 Kā norādīja pati Tiesa – skat. spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 44. punkts.

21 Viena mērķa termiņš tādā informācijas vai dokumentu iesniegšanai, kas parasti ir nodokļa maksātāja rakstveida, jo tie attiecas uz viņa paša uzņēmējdarbību, nešāiet pirmreizīgi stingrs.

- 22 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 20. maijs, *Dickmanns/EUIPO*, (C?63/20, EU:C:2021:406, 58. un 60. punkts).
- 23 Šaj? noz?m? skat. spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 34.–36. punkts.
- 24 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern*, (C?346/19, EU:C:2020:1050, 47. un 48. punkts).
- 25 Šaj? noz?m? skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 60. punkts.
- 26 Šaj? noz?m? skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 59. punkts.
- 27 Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, rezolut?v? da?a.
- 28 Spriedums *GE Auto Service Leasing*.
- 29 Spriedums, 2023. gada 2. marts, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C?664/21, EU:C:2023:142, rezolut?v? da?a).
- 30 Šo secin?jumu 39. punkt? izkl?st?t?s judikat?ras izpratn?.
- 31 Skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 61. punkts.
- 32 Spriedums, 2023. gada 2. marts, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C?664/21, EU:C:2023:142, 37. punkts).
- 33 Šaj? noz?m? skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 59. punkts.
- 34 Skat. šo secin?jumu 8. un 9. punkt? apl?kotos valsts ties?bu aktus.
- 35 Skat. ar? š?s direkt?vas 2. apsv?rumu.
- 36 Šaj? zi?? skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 60. punkts.
- 37 Skat. spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra.
- 38 Proti, pirm?s instances l?muma p?rs?dz?bas proced?ra.
- 39 Skat. šo secin?jumu 38. un 39. punkt? min?to judikat?ru.
- 40 K? min?ju šo secin?jumu 24. punkt?.
- 41 Un k? es esmu nor?d?jis šo secin?jumu 26.–30. punkt?, šo interpret?ciju neapstr?d ar? v?l?kais spriedums *GE Auto Service Leasing*, kas balst?ts uz cit?m, maz?k specifisk?m Savien?bas ties?bu norm?m.
- 42 Šaj? noz?m? skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, rezolut?v?s da?as 2) punkts.