

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2019. gada 11. apr?l? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – Ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?šanu – 199. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Apgriezt? iekas?šana – Nodoklis, ko pakalpojumu sa??m?js nepamatoti ir samaks?jis to sniedz?jiem, pamatojoties uz r??inu, kas k??das p?c sagatavots atbilstoši parastajam nodok?u rež?mam – Nodok?u iest?des l?mums, ar kuru ir konstat?ts pakalpojumu sa??m?ja nodok?u par?ds un ir noraid?ts t? pieteikums par nodok?a atskait?šanu – Nodok?u iest?des neizskat?ta nodok?a atmaks?šanas iesp?ja

Liet? C?691/17

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *F?városi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság* (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2017. gada 29. novembr? un kas Ties? re?istr?ts 2017. gada 11. decembr?, tiesved?b?

*PORR Építési Kft.*

pret

*Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,*

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. Likurgs [*C. Lycourgos*] (referents), tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*] un M. Ileši?s [*M. Ileši?*],

?ener?ladvok?ts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekret?rs: K. Malaceks [*K. Malacek*] administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2019. gada 9. janv?ra tiesas s?di,

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

- *PORR Építési Kft.* v?rd? – *É. Radnai* un *G. Hajdu*, ?gyvédek,
- Ung?rijas vald?bas v?rd? – *M. Z. Fehér* un *G. Koós*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *K. Talabér?Ritz* un *L. Lozano Palacios*, p?rst?ves,

?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 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), kā arī samērīguma un nodokļu neitralitātes principu interpretāciju.

2 Šis līgums ir ticis iesniegts, izskatot strīdu starp *PORR Építési Kft.* (turpmāk tekstā – “*PORR*”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācija, Ungārija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par nodokļa uzdevumu pirmajai minētajai valsts tiesību normu par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) apgriezts iekasēšanas sistēmu nepiemērošanas dēļ.

### Atbilstošās tiesību normas

#### Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 167. pantā ir noteikts:

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

4 Šīs direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitēt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

5 Minētās direktīvas 178. pantā ir noteikts:

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

[..]

f) ja nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN kā pakalpojumu saņēmējam vai pircējam, piemērojot 194. līdz 197. pantu un 199. pantu – jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes.”

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 199. panta 1. punktam:

“Dalībvalstīs var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir prešu 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 prešu piegādi;

[..].”

7 Direktīvas 2006/112 226. pantā ir paredzēts:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašu noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

11a) ja par PVN nomaksu ir atbildīgs pircējs vai pakalpojumu saņēmējs – atsauce “nodokļa apgrieztā maksāšana”;

[..].”

8 Direktīvas 2006/112/EK 226. pants, redakcijā pirms Direktīvas 2010/45 stāšanās spēkā, bija šāds:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašu noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

11) ja pastāv atbrīvojums vai ja par PVN nomaksu atbildīgs ir pircējs vai pakalpojumu saņēmējs – atsauce uz šīs direktīvas attiecīgā noteikumu, attiecīgās valsts noteikumu vai jebkuru citu noteikumu par to, ka attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa vai ka tai piemēro procedūru, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs pats aprēķina un nomaksā aprēķināto nodokļa summu;

[..].”

### **Ungārijas tiesības**

9 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 70. panta 1. punkts, redakcijā, kas piemērojama pamatlīet (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai summā, kurai uzliek nodokli, ietver:

[..]

b) papildmaksu, ko preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs iekasē no preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja, tai skaitā komisijas maksu vai maksu par jebkura veida starpniecību, iepakojšanu, transportu un apdrošināšanu;

[..].”

10 Šī likuma 119. panta 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Ja vien likumā nav noteikts citādi, nodokļa atskaitēšanas tiesības rodas, kad ir jānosaka maksājams nodoklis, kas atbilst aprēķinātajam priekšnodoklim (120. pants) [..].”

11 Minētā likuma 120. pantā ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās, lieto vai kā citādi izmanto cita veida preces vai

pakalpojumu, lai veiktu ar nodokli apliekamas preču piegādes vai sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus, viņam ir tiesības atskaitīt no maksājuma nodokļa:

a) kuru saistība ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu tam rīcinātājam ir citi nodokļa maksātāji tostarp personas vai struktūras, kurām ir jāmaksā vienkrāšotais uzņēmumu ienākuma nodoklis;

b) kas ir jāmaksā saistība ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – ieskaitot preču iegādi Kopienas iekšienē;

[..].”

12 Likuma par PVN 127. pants ir formulēts šādi:

“1. Objektīvs tiesību uz atskaitījumu izmantošanas priekšnoteikums ir, ka nodokļu maksātājam personiski ir:

a) 120. panta a) punktā norādītajos apstākļos – viņa vārdā izrakstīti rīcinātāji, kas apliecina darījuma veikšanu;

b) gadījumos, kas minēti 120. panta b) punktā:

ba) piegāžu Kopienas iekšienē gadījumā – viņam izrakstīti rīcinātāji, kas apliecina darījuma veikšanu, vai

bb) gadījumos, uz kuriem neattiecas ba) apakšpunkts – ar viņam izrakstīti rīcinātāji, kas apliecina darījuma veikšanu, vai, ja maksājuma nodokļa noteikšanas brīdī nodokļa maksātāja rīcībā rīcinātājam nav – visi dokumenti, kas nepieciešami maksājuma nodokļa aprēķināšanai;

[..]

4. Atskaitītais PVN priekšnodokļa summa nevar pārsniegt summu, kas 1. punktā minētajā dokumentā norādīta kā PVN vai var kā tāda tikt aprēķināta, pamatojoties uz šo dokumentu.

[..]”

13 Atbilstoši Likuma par PVN 169. pantam:

“Rīcinātājam noteikti ietver šādu informāciju:

[..]

j) iekasētais nodoklis, ja vien šajā likumā tā norādīšana nav izslēgta;

k) atbrīvojuma no nodokļa gadījumā un gadījumā, ja nodoklis ir jāmaksā preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam, atsauce uz tiesību normu vai cita skaidra norāde par to, ka preču pārdošana vai pakalpojumu sniegšana

ka) ir atbrīvota no nodokļa vai

kb) nodoklis ir jāmaksā preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam;

[..].”

14 Saska?? ar š? likuma 142. panta 1. punktu:

“Nodoklis ir j?maks? pirc?jam vai pakalpojuma sa??m?jam:

[..]

b) celtniec?bas vai mont?žas darbu un citu mont?žas darbu, kurus var kvalific?t par pakalpojumu sniegšanu nol?k? b?v?t, paplašin?t, p?rb?v?t un veikt jebk?das citas izmai?as ?k?s, tostarp ?kas piln?gu nojaukšanu, ar nosac?jumu, ka celtniec?bai, paplašin?šanai, p?rb?vei un jebk?dai citai min?to ?ku izman?šanai ir sa?emta b?vat?auja – par ko pakalpojuma sa??m?jam ir iepriekš rakstveid? j?pazi?o pakalpojumu sniedz?jam;

[..].”

### **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

15 *Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága* (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas Lielo nodok?a maks?t?ju direkcija, Ung?rija) veica *PORR* deklar?ciju *a posteriori* p?rbaudi attiec?b? uz nodok?iem un valsts subs?dij?m 2010. un 2011. gad?.

16 Ar 2015. gada 13. marta l?mumu š? nodok?u iest?de *PORR* uzlika par pien?kumu samaks?t 88 644 000 Ung?rijas forintu (HUF) (aptuveni 275 000 EUR) k? nesamaks?to PVN, 26 593 000 HUF (aptuveni 82 200 EUR) k? naudas sodu nodok?u jom?, 13 908 000 HUF (aptuveni 43 000 EUR) k? nokav?juma procentus un 500 000 HUF (aptuveni 1550 EUR) k? naudas sodu par pien?kumu neizpildi.

17 P?c *PORR* iesniegt?s s?dz?bas par 2015. gada 13. marta l?mumu nodok?u administr?cija 2015. gada 31. j?lij? min?to l?mumu apstiprin?ja attiec?b? uz PVN uzr??iniem.

18 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka šosejas b?vniec?bas ietvaros *PORR* no vismaz trim pieg?d?t?jiem bija pie??musi r??inus, kas bija sagatavoti atbilstoši parastajam nodok?u rež?mam un kuros bija nor?d?ts PVN. *PORR* šos r??inus bija apmaks?jusi, atskait?jusi nor?d?to PVN un p?c tam l?gusi t? atmaksu. Ta?u nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka šajos r??inos nor?d?tie dar?jumi attiecas uz galveno b?vniec?bas darb?bu un ka saska?? ar atbilstošaj?m valsts ties?bu norm?m tiem bija j?piem?ro PVN apgriezt?s iekas?šanas k?rt?ba. R??inu izsniedz?jiem tos esot vajadz?jis sagatavot, nenor?dot tajos PVN, vai ar? bijis j?nor?da, ka tiem ir piem?rojama apgriezt?s iekas?šanas k?rt?ba.

19 Nodok?u administr?cija t?d?j?di secin?ja, ka *PORR* r??inos ietvert? PVN atskait?šanas ties?bas var?ja izmantot tikai saska?? ar Likuma par PVN 120. panta b) punktu, bet ne saska?? ar š? likuma 120. panta a) punktu. T? nor?d?ja, ka nav notikusi nodok?u dubulta uzlikšana un ka r??inos pie?aut? k??da *PORR* neatbr?vo no min?taj?m sankcij?m. T? turkl?t uzsv?ra, ka pamatliet? apl?koto r??inu izsniedz?jiem var?ja l?gt šos r??inus izlabot.

20 *PORR* c?la *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) pras?bu par nodok?u administr?cijas l?mumu. Sav? pras?b? t? k? galveno apst?kli nor?da, ka nodok?u administr?cija ir k??daini kvalific?jusi faktus, uzskat?dama, ka pamatliet? apl?kotajiem r??iniem ir piem?rojama nodok?a apgriezt?s iekas?šanas k?rt?ba.

21 Pak?rtoti *PORR* uzskata, ka, pie?emot, ka šiem r??iniem patieš?m ir piem?rojama nodok?a apgriezt?s iekas?šanas k?rt?ba, nodok?u administr?cija tai tom?r ir liegusi ties?bas atskait?t PVN. Š? sabiedr?ba uzsver, ka nodok?u administr?cija nav apstr?d?jusi, ka ar r??inus izsniegušaj?m

sabiedrībām tik tiešām ir tikuši veikti darījumi, un piebilst, ka šīs sabiedrības visticamāk būtu izpildījušas pienākumu samaksāt saņemto PVN, proti, PVN būtu ticis ieskaitīts valsts budžetā.

22 Tādējādi *PORR* norāda, ka nodokļu administrācija nav izpildījusi pienākumu pārbaudīt, vai pamatlietā aplūkoto rīcinu izsniedzīji bija samaksājuši PVN un vai tiem vēl bija iespējams izlabot šos rīcinus. Šī administrācija *a fortiori* neesot arī musi vēl apstākli, ka šāda izlabošana varētu būt neiespējama, jo attiecībā uz jau iesniegtām nodokļu deklarācijām pašrevīzija principā ir aizliegta. Līdz ar to šai sabiedrībai galīgi tika liegta iespēja izmantot savas tiesības atskaitīt nodokli.

23 Savai aizstāvbai nodokļu administrācija norāda, ka tā ir arī vusi *PORR* atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, kas bija norādīts atbilstoši apgrieztās iekasšanas kārtībai sagatavotajos rīcinos un kas izslēdz nodokļu dubultas uzlikšanas risku.

24 *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa) atsaucas uz Tiesas judikatūru, atbilstoši kurai, ja nodokļu iestāde kļūdas pēc samaksāta PVN atmaksu panākt ir neiespējami vai pārmerīgi grūti, it paši pakalpojumu sniedzēja maksātnešas gadījumā, efektivitātes princips prasa, ka pakalpojumu saņēmējam ir jābūt iespējai vērsties ar pieteikumu par atmaksāšanu tieši nodokļu administrācijai. Tādējādi dalībvalstī ir jāparedz līdzekļi un procesuālie noteikumi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rīcinus, lai ievērotu efektivitātes principu.

25 Iesniedzējtiesa uzskata, ka nodokļu administrācijai bija jāpārbauda, vai rīcinu izsniedzīji varēja atmaksāt prasītājiem pamatlietā kļūdas pēc samaksāto PVN summas un vai tiem bija tiesības šīs summas atgūt no šīs nodokļu administrācijas. Proti, ņemot vērā to, ka jau bija uzskata nodokļu pārbaudes procedūra, kas bija šāds rīslis veikt pašrevīziju, nodokļu administrācijai bija jāveic situācijas korekcija. Šī tiesa arī izvirza jautājumu par to, pamatojoties uz kļūdu procedūru, proti, tiesvedību tiesā, administratīvu procedūru vai jaunu procedūru nodokļu administrācijai, prasītājiem pamatlietā ir jāspēj atgūt nepamatoti samaksāto PVN.

26 Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvā [2006/112] noteiktais, konkrēti samērīguma, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principi, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ka, aprīkot nodokli apstākļos, kad nav izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, valsts nodokļu iestāde liedz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ko var izmantot, pamatojoties uz PVN rīcinu, kas izdots atbilstoši parastajai taksācijas kārtībai, jo uzskata, ka pareizi būtu bijis attiecīgā darījuma rīcinu izdot atbilstoši apgrieztās maksāšanas kārtībai, un pirms šīs tiesības uz nodokļa atskaitīšanu atteikuma nenodrošinādama, ka tiek

– izvērtēts, vai rīcina izsniedzējs spēj atmaksāt rīcina saņēmējam kļūdaini samaksāt PVN summu, un

– izvērtēts, vai rīcina izsniedzējs spēj atmaksāt rīcina saņēmējam kļūdaini samaksāt PVN summu, un izvērtēts, vai rīcina izsniedzējs var likumīgi (valsts tiesiskā regulējuma ietvaros) pašrevīzijas procedūrā šo rīcinu labot, tādējādi panākot, lai nodokļu iestāde atmaksā nodokli, ko tas samaksājis kļūdaini?

2) Vai Direktīvā [2006/112] noteiktais, konkrēti samērīguma, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principi, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādā prakse, ka – lemjot par nodokļa aprīcinu – tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kuras ir izmantojamas, pamatojoties uz atbilstoši parastajai taksācijas kārtībai izdotu PVN rīcinu, dalībvalsts nodokļu iestāde liedz

t?p?c, ka attiec?g? dar?juma r??ins esot bijis j?noform? atbilstoši apgriezt?s maks?šanas k?rt?bai, ta?u – lemjot par nodok?a apr??inu – nenosaka, ka k??daini samaks?tais nodoklis ir j?atmaks? r??ina sa??m?jam, lai ar? r??ina izsniedz?js valsts budžet? ir samaks?jis r??inos nor?d?to PVN summu?”

### Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

27 Ar jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?va 2006/112, k? ar? sam?r?guma princips, nodok?u neitralit?tes princips un efektivit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie ir pretrun? t?dai nodok?u iest?des praksei, saska?? ar kuru, nepast?vot aizdom?m par kr?pšanu, š? iest?de liedz uz??mumam ties?bas atskait?t PVN, ko šis uz??mums k? pakalpojumu sa??m?js ir nepamatoti samaks?jis šo pakalpojumu sniedz?jam, pamatojoties uz r??inu, kas ticis sagatavots saska?? ar parasto PVN rež?mu, ta?u attiec?gajam dar?jumam bija piem?rojama apgriezt?s iekas?šanas k?rt?ba, bet nodok?u iest?de,

– pirms atteikt ties?bas uz atskait?šanu, nep?rbauda, vai k??dain? r??ina izsniedz?js t? sa??m?jam var atmaks?t nepamatoti samaks?to PVN un atbilstoši piem?rojamajam valsts tiesiskajam regul?jumam pašrev?zijas proced?r? šo r??inu izlabot, lai atg?tu Valsts kas? nepamatoti iemaks?to nodokli, vai

– nenosaka, ka t? pati atmaks?s š? r??ina sa??m?jam nodokli, ko tas nepamatoti samaks?jis r??ina izsniedz?jam un kuru p?d?jais min?tais ir nepamatoti iemaks?jis Valsts kas?.

28 Vispirms ir j?nor?da, ka iesniedz?jtiesas nol?mum? nav nek?du elementu, kas ?autu Tiesai izv?rt?t sam?r?guma principa interpret?šanas lietder?bu nol?k? sniegt atbildi uz uzdotajiem jaut?jumiem. T?d?? atbilde uz šiem jaut?jumiem ir j?aprobežo ar attiec?go Direkt?vas 2006/112 normu, k? ar? nodok?u neitralit?tes un efektivit?tes principu interpret?ciju.

29 Pirmk?rt, ir j?p?rbauda, vai PVN atskait?šanas atteikums pakalpojumu sa??m?jam, kurš atrodas *PORR* situ?cij?, ir atbilstošs š?m norm?m un šiem principiem.

30 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, piem?rojot apgriezt?s iekas?šanas k?rt?bu, starp pakalpojumu sniedz?ju un sa??m?ju nenotiek neviens PVN maks?jums, jo p?d?jam min?tajam par veiktaj?m darb?b?m ir j?maks? PVN priekšnodoklis, tom?r princip? šo pašu nodokli var atskait?t t?d?j?di, ka nodok?u administr?cijai nav j?maks? neviena summa (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Turkl?t ir j?uzsver, ka ties?bas uz atskait?šanu ir neat?emama PVN sist?mas sast?vda?a, ko princip? nevar ierobežot (spriedumi, 2010. gada 15. j?lijs, *Pannon Gép Centrum*, C?368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts, un 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 42. punkts).

32 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot nodok?a maks?t?ju no vis? vi?a saimniecisk?s darb?bas gait? maks?jam? vai jau samaks?t? PVN sloga. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedumi, 2001. gada 22. febru?ris, *Abbey National*, C?408/98, EU:C:2001:110, 24. punkts, un 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 43. punkts).

33 Turkl?t ir j?atg?dina, ka attiec?b? uz ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanas k?rt?bu apgriezt?s iekas?šanas proced?r?, kam ir piem?rojams Direkt?vas 2006/112 199. panta 1. punkts, nodok?u maks?t?js, kuram k? pakalpojumu sa??m?jam ir j?maks? ar to saist?tais PVN, nav

pienākuma uzdevumā, kas būtu sagatavots atbilstoši šajā direktīvā noteiktajam obligātajam prasībām, lai tas varētu īstenot savas tiesības uz atskaitēšanu, un viņam tikai ir jāizpilda attiecīgās dalībvalsts noteiktās formalitātes, īstenojot iespējas, kuras tam sniedz minētās direktīvas 178. panta f) punkts (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Šajā gadījumā no līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka pamatlietā aplūkojamajos rīcinos nebija ietverta obligātā informācija, kas noteikta Likuma par PVN 169. panta 1. punkta k) apakšpunktā, un ka *PORR* šajos rīcinos kļūdas pēc norādīto PVN nepamatoti samaksāja to izsniedzējiem, lai gan saskaņā ar apgrieztās iekasšanas kārtību tai kā pakalpojumu saņēmējai PVN būtu bijis jāmaksā tieši nodokļu iestādei saskaņā ar minētā likuma 142. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ar kuru Ungārija ir īstenojusi Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto iespēju.

35 Tādējādi papildus tam, ka minētā rīcīnā neatbilda valsts tiesiskajai regulājumam, ar ko transponēta šī direktīva, izvirzītajam formālajam prasībām, nebija izpildīta arī šīs kārtības pamatprasība, proti, nodokļu maksātājs, kas lūdz PVN atskaitēšanu, pats to nebija samaksājis nodokļu iestādei. Šāda situācija kompetentajai nodokļu iestādei liedza pārbaudīt apgrieztās iekasšanas kārtības piemērošanu un radīja risku attiecīgajai dalībvalstij zaudēt nodokļu ienākumus (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 45. un 46. punkts).

36 Turklāt PVN, ko *PORR* samaksāja pakalpojumu sniedzējiem, kas bija izsnieguši rīcinus, nebija samaksāts pamatoti, tāu tiesības uz PVN atskaitēšanu attiecas tikai uz maksājumiem nodokļiem, proti, nodokļiem, kas atbilst kādai ar PVN apliekamai darbībai vai kas ir samaksāti tādēļ, ka tie ir bijuši jāmaksā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 47. punkts).

37 Tā kā *PORR* nebija ievērojusi apgrieztās iekasšanas kārtības pamatprasību un PVN, ko tā samaksāja pakalpojumu sniedzējiem, nebija samaksāts pamatoti, šai sabiedrībai nebija tiesību uz minētā PVN atskaitēšanu.

38 Otrkārt, ir jāpārbauda, vai saskaņā ar Tiesas judikatūru, kā būtībā norādījusi *PORR*, nodokļu iestādei, pirms atteikt tiesības atskaitēt PVN, ko nodokļu maksātājs kļūdas pēc ir samaksājis tādēļ kā pamatlietā aplūkoto rīcinu izsniedzējiem, ir jānoskaidro, vai tie varēja šos rīcinus izlabot un nodokļu maksātājam atmaksāt tajos norādīto PVN. *PORR* uzskata – ja ir pieļaujams, ka nodokļu iestāde rīcinu saņēmējam var atteikt tiesības atskaitēt PVN, tajā pašā laikā šo rīcinu izsniedzējiem nepieprasot piemērot apgrieztās iekasšanas kārtību un šos rīcinus izlabot, minēto rīcinu saņēmējam nodoklis tiek uzlikts dubultā. Šajā gadījumā *PORR* apgalvo, ka nodokļu pārbaudāmā piemērojamās valsts tiesību normās rīcinu izsniedzējiem nav paredzēta iespēja tos izlabot.

39 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, tā kā nodokļu atmaksāšanas jomā nav Savienības tiesiskā regulējuma, procesuālie noteikumi ar mērķi nodrošināt tiesību, kas indivīdiem izriet no Savienības tiesībām, aizsardzību ir jāietver katras dalībvalsts tiesību sistēmā saskaņā ar principu par dalībvalstu procesuālo autonomiju un nosacījumu par šādu prasījumu izvirzīšanu ir jāievēro lūdzvērības un efektivitātes principi, proti, tie nedrīkst būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz lūdzējiem prasījumiem, kas pamatoti ar valsts tiesību normām, nedz būt tādi, lai padarītu praktiski neiespējamu vai pārmerīgi apgrūtinātu Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību izmantošanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 50. un 52. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

40 Šajā jomā Tiesa ir atzinusi, ka princips tāda sistēma, kuras ietvaros, no vienas puses,

pakalpojumu sniedz?js, kas nodok?u iest?d?m ir k??das p?c samaks?jis PVN, var piepras?t t? atmaks?šanu un, no otras puses, pakalpojumu sa??m?js var v?rsties pret šo pakalpojumu sniedz?ju ar civilpras?bu par nepamatoti samaks?to summu atmaks?šanu, atbilst neitralit?tes un efektivit?tes principiem. Š?da sist?ma ?auj min?tajam pakalpojumu sa??m?jam, kas ir samaks?jis nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, pan?kt nepamatoti samaks?tu summu atmaks?šanu (skat. spriedumus, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 38. un 39. punkts, k? ar? 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 51. punkts).

41 Šaj? gad?jum?, neskarot p?rbaudes, kas ir j?veic iesniedz?jtiesai, Ung?rijas vald?ba gan savos rakstveida apsv?rumos, gan tiesas s?d? Ties? apstiprin?ja, ka Ung?rijas ties?bu sist?m?, jo ?paši ar procesu?lo ties?bu norm?m par nepamatoti samaks?tu nodok?u atmaks?šanu, pirmk?rt, pakalpojumu sa??m?jam, kurš ir r??inu ar k??das p?c nor?d?to PVN adres?ts, pret pakalpojumu sniedz?jiem, kas ir izsnieguši šos r??inus, ir ?auts v?rst civilpras?bu par nepamatotu maks?jumu atmaks?šanu, lai atg?tu nepamatoti samaks?t?s summas, un, otrk?rt, šiem pakalpojumu sniedz?jiem ir ?auts piepras?t nodok?u iest?dei atmaks?t PVN, ko tie ir nepamatoti samaks?juši.

42 Ta?u j?nor?da, ka gad?jum?, kad PVN Valsts kas? ir iemaks?jis pakalpojumu sniedz?js, tam PVN atmaks?šana šo pakalpojumu sa??m?jam izr?d?s neiesp?jama vai p?rm?r?gi gr?ta, ?paši tad, ja šis pakalpojumu sniedz?js ir maks?tnesp?j?gs, tad no efektivit?tes principa var izriet?t pras?ba, ka pakalpojumu sa??m?jam j?b?t iesp?jai v?rst savu atmaks?šanas pras?jumu tieši pret nodok?u iest?d?m. Š?d? gad?jum? dal?bvalst?m ir j?paredz l?dzek?i un procesu?lie noteikumi, kas ?autu min?tajam pakalpojumu sa??m?jam atg?t nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, lai iev?rotu efektivit?tes principu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 53. punkts).

43 Tiesas s?d? Ties? *PORR* nor?d?ja, ka viens no t?s pakalpojumu sniedz?jiem, kas izdeva pamatliet? apl?kotos r??inus, tiek vai jau ir ticis likvid?ts. Neskarot p?rbaudes, kas j?veic iesniedz?jtiesai, š?ds konstat?jums ir nor?de, ka *PORR* var?tu b?t neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti atg?t PVN, ko šis pakalpojumu sniedz?js ir nepamatoti iekas?jis.

44 J?piebilst, ka saska?? ar iesniedz?jtiesas nor?d?m papildus tam, ka šaj? liet? šaj? gad?jum? nav aizdomu par kr?pšanu, pakalpojumu sniedz?ji, kas izsnieguši pamatliet? min?tos r??inus, samaks?ja PVN Valsts kas? un t?d?j?di p?d?jai min?tajai nav radies kait?jums t?d??, ka šie r??ini k??daini tikuši izsniegti atbilstoši parastajai, nevis nodok?a apgriezt?s iekas?šanas k?rt?bai.

45 Š?dos apst?k?os gad?jum?, kad pakalpojumu sniedz?jiem pamatliet? *PORR* nepamatoti samaks?to PVN atmaks?t izr?d?tos neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti, tostarp, ja šie pakalpojumu sniedz?ji ir maks?tnesp?j?gi, *PORR* b?tu j?sp?j ar atmaks?šanas pras?jumu v?rsties tieši pie nodok?u iest?des. Ta?u š?ds pras?jums atš?irtos no pieteikuma par PVN atskait?šanu, k?ds apl?kojams pamatliet?.

46 Turklīt, runājot par iesniedzējtiesas jautājumu saistībā ar iespējamo nodokļu iestādes pienākumu pārbaudīt, vai pastāv iespēja rīcināt izsniedzējiem izlabot rīcinātus ar tajos nepamatoti ietvertu un Valsts kasei samaksāto nodokli un to atgūt, ir jāatgādina, ka pamatlieta attiecas uz nodokļu iestādes noraidītu pieteikumu par PVN atskaitēšanu, ko iesniedzis šo rīcinātu adresāts. Iespēja šo rīcinātu izsniedzējiem veikt to labošanu vai atgūt Valsts kasei nepamatoti samaksāto nodokli, protams, kā atgādināts šā sprieduma 42.–45. punktā, arī ir aspekts, kuru ir svarīgi pārbaudīt, lai noteiktu, vai šo rīcinātu adresāts var vērsties ar atmaksāšanas prasījumu tieši nodokļu iestādē. Savukārt šim aspektam nav nozīmes saistībā ar pārbaudi par to, vai Savienības tiesībām ir atbilstīgi, ka nodokļu iestāde tādā situācijā kā pamatlietā ir noraidījusi pieteikumu par PVN atskaitēšanu, ko iesniedzis attiecīgā rīcinātu adresāts.

47 No tā izriet, ka, tā kā atbilstoši Ungārijas regulējumam *PORR* var atgūt attiecīgo rīcinātu izsniedzējiem nepamatoti samaksāto PVN, nodokļu iestādei, pirms noraidīt pieteikumu par PVN atskaitēšanu, nav nedz pienākuma pārbaudīt, vai šie rīcinātu izdevēji var šos rīcinātus izlabot, pamatojoties uz valsts tiesisko regulējumu, nedz arī uzdot tiem veikt šādas labojumus.

48 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Direktīva 2006/112, kā arī samērīguma princips, nodokļu neitralitātes princips un efektivitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru, nepastāvot aizdomām par krāpšanu, šā iestāde liedz uzņēmumam tiesības atskaitīt PVN, ko šis uzņēmums kā pakalpojumu saņēmējs ir nepamatoti samaksājis šo pakalpojumu sniedzējam, pamatojoties uz rīcinātu, kas ticis sagatavots saskaņā ar parasto PVN režīmu, taču attiecīgajam darījumam bija piemērojama apgrieztās iekasšanas kārtība, bet nodokļu iestāde,

– pirms atteikt tiesības uz atskaitēšanu, nepārbauda, vai kādā rīcinātā izsniedzējs tā saņēmējam var atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN un atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam pašreizējās procedūrā šo rīcinātu izlabot, lai atgūtu Valsts kasā nepamatoti iemaksāto nodokli, vai

– nenosaka, ka tā pati atmaksāšana šā rīcinātā saņēmējam nodokli, ko tas nepamatoti samaksājis rīcinātā izsniedzējam un kuru pārdāvājis minētais ir nepamatoti iemaksājis Valsts kasā.

Tomēr saskaņā ar šiem principiem tiek pieprasīts, lai gadījumā, kad pakalpojumu sniedzējam to saņēmējam ir neiespējami vai pārliki grūti atmaksāt rīcinātā nepamatoti norādīto PVN, it īpaši pakalpojumu sniedzēja maksātnešpējās gadījumā, pakalpojumu saņēmējs savu prasījumu par atmaksāšanu var vērst tieši pret nodokļu iestādi.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

49 Attiecībā uz pamatlietas 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 pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitāļā) nospriež:

**Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), kā arī samērīguma princips, nodokļu neitralitātes princips un efektivitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru, nepastāvot aizdomām par krāpšanu, šā iestāde liedz uzņēmumam tiesības atskaitīt PVN, ko šis uzņēmums kā pakalpojumu saņēmējs ir nepamatoti samaksājis šo pakalpojumu sniedzējam, pamatojoties uz rīcinātu, kas ticis sagatavots saskaņā ar parasto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) režīmu, taču attiecīgajam darījumam bija**

piemērojama apgrieztās iekasšanas kārtība, bet nodokļu iestāde,

– pirms atteikt tiesības uz atskaitīšanu, nepārbauda, vai kādā veidā rādītājs izsniedztais saņēmējam var atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN un atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam pašrevīzijas procedūrā šo rādītāju izlabot, lai atgrieztu Valsts kasē nepamatoti iemaksāto nodokli, vai

– nenosaka, ka tas pati atmaksā šo rādītāju adresētām nodokli, ko tas nepamatoti samaksājis rādītāju izsniedzējam un kuru pārdarījis minētais ir nepamatoti iemaksājis Valsts kasē.

Tomēr saskaņā ar šiem principiem tiek pieprasīts, lai gadījumā, kad pakalpojumu sniedzējam to saņēmējam ir neiespējami vai pārsmērīgi grūti atmaksāt rādītāju nepamatoti norādīto PVN, it īpaši pakalpojumu sniedzēja maksātnespējas gadījumā, pakalpojumu saņēmējs savu prasījumu par atmaksāšanu var vērst tieši pret nodokļu iestādi.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – ungāru.