

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 13. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Pārdošana, kas nav apliekama ar PVN – Rīcībā nepamatoti iekavēti un samaksāti PVN – Piegādātāja likvidācija – Nodokļu iestādes atteikums atmaksāt saņemtajam nepamatoti samaksāto PVN – Efektivitātes, nodokļu neitralitātes un nediskriminācijas principi

Lietā C-397/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2021. gada 25. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2021. gada 29. jūnijā, tiesvedībā

HUMDA Magyar Autó- Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. L. Arasteja Saņa [*M. L. Arastey Sahún*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents) un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerālvokāte: T. Ķapeta [*T. Ķapeta*],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *HUMDA Magyar Autó- Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.* vārdā – *Gy. Hajdu*, ūgyvād,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *R. Kissné Berta*, pārstāvji,
- Ķehijas Republikas valdības vārdā – *O. Serdula*, *M. Smolek* un *J. VlāĶil*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *K. Talabér-Ritz* un *V. Uher*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokātes uzklaušģanas pieģemto lēmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāģta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *HUMDA Magyar Autó Motorsport Fejlesztési Ügyvédség Zrt.* (turpmāk tekstā – “Humda”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sādzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “sādzību nodaļa”) par to, kā pārdējam minētā noraidījusi *Humda* līgumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas tai kādā tīcī izrakstīts par darījumu, par kuru Ungārijā nav jāmaksā PVN un kas attiecas uz pašumu, kurš atrodas citā dalībvalstī.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasjams.”

4 Minētās direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitē no nodokļa, par kurā 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 Šīs pašas direktīvas 183. pantā ir noteikts:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitēšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārstāt pārpalikumu uz nākamā periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārnešanu vai atmaksāšanu, ja pārpalikuma summa ir nenozīmīga.”

Ungārijas tiesības

6 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; *Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetai, 2. panta a) punktā ir noteikts:

“Saskaņā ar šo likumu ar nodokli apliek:

a) prešu piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atļaujamā valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēkojas kā tās.”

7 Šī likuma 39. pantā ir paredzēts:

“1) Pakalpojumiem, kas tieši saistīti ar nekustamo pašumu, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas pašums.

2) 1. punktā minētie pakalpojumi, kas ir tieši saistīti ar nekustamo pašumu, ietver tostarp:

nekustam? ?pašuma a?entu un ekspertu pakalpojumu, izmitin?šanas viesn?c?s pakalpojumu, nekustam? ?pašuma lietošanas ties?bu nodošanas pakalpojumu, k? ar? b?vdarbu sagatavošanas un koordin?cijas pakalpojumu.”

8 *Adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums CL par nodok?u uzlikšanas k?rt?bu), redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – “likums par nodok?u uzlikšanas k?rt?bu”), 64. panta 3. punkt? ir paredz?ts:

“Atk?pjoties no 1. punkt? noteikt?, ar nosac?jumu, ka nodok?a maks?t?js nav iesniedzis atmaksas pieteikumu nodok?a deklar?cij?, kas nosl?dz likvid?ciju (vienk?ršot? likvid?cija) vai br?vpr?t?gu deklar?ciju (vienk?ršota br?vpr?t?ga likvid?cija), pras?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaksa tiek veikta tr?sdesmit dienu termi??, ko s?k r??in?t no nodok?u deklar?cijas iesniegšanas br?ža, bet jebkur? gad?jum? ne pirms samaksas termi?a; šo termi?u var pagarin?t l?dz ?etrdesmit piec?m dien?m, ja nodok?a atmaksas summa ir liel?ka par 1 miljonu [Ung?rijas forintu (HUF) (aptuveni 2500 EUR)], ja nodok?a maks?t?js deklar?cijas iesniegšanas datum? ir piln?b? samaks?jis atl?dz?bas summu, ieskaitot nodokli, kura ir nor?d?ta r??in?, kurš atbilst katram no dar?jumiem, kas dod ties?bas apr??in?t PVN, – ?stenojot t? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu attiec?gaj? taks?cijas period?, pamatojoties uz r??inu vai r??iniem, kas pier?da šo dar?jumu ?stenošanu –, vai ja t? par?ds ir dz?sts piln?b? cit? veid?, un nodok?a maks?t?js sav? deklar?cij? nor?da, ka ir izpild?ta š? pras?ba. Ja šaj? termi?? tiek uzskata vai notiek nodok?a maks?t?ja nodok?u p?rbaude saist?b? ar piepras?to nodok?a atmaksu, termi?š nodok?a atmaksai s?kas no datuma, kur? l?mums par p?rbaudes secin?jumiem k??st gal?gs. Piem?rojot šo normu, atl?dz?ba tiek uzskat?ta par samaks?tu, ja t?s ietur?šana notiek tikai saska?? ar izpildes garantiju, kas ir iepriekš noteikta l?gum?.”

9 Likuma par nodok?u uzlikšanas k?rt?bu 65. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Ja nodok?u administr?cija veic maks?jumu nov?loti, t? par katru nokav?juma dienu maks? procentus, kuru likme ir l?dzv?rt?ga soda naudai par kav?tu maks?jumu. Ja notiek maks?juma kav?jums, procenti tom?r nav j?maks?, ja pieteikumam (deklar?cijai) nav juridiska pamata attiec?b? uz vair?k nek? 30 % no piepras?t?s (deklar?t?s) summas vai ja atmaksas veikšanu kav? nodok?a maks?t?ja vai personas, kam ir j?sniedz inform?cija, bezdarb?ba.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

10 Sabiedr?ba, kuras ties?bu p?r??m?ja ir *Humda*, v?rs?s pie “*BHA*” *Bíró H?téstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft.* (turpm?k tekst? – “*BHA*”), lai š? p?d?j? tai sniegtu pakalpojumu saist?b? ar Ung?rijas paviljona izveidi 2015. gada Pasaules izst?d? Mil?n? (turpm?k tekst? – “attiec?go pakalpojumu sniegšana”). Saist?b? ar šiem pakalpojumiem *BHA* izrakst?ja devi?us r??inus, kuros bija iek?auts PVN, par kop?jo summu 486 620 000 HUF (aptuveni 1 230 500 EUR). Šos r??inus samaks?ja sabiedr?ba, kuras ties?bu p?r??m?ja ir *Humda*, un *BHA* samaks?ja Ung?rijas nodok?u administr?cijai r??inos iek?auto PVN. Veicot p?rbaudi, p?d?j? min?t? konstat?ja, ka saska?? ar Ung?rijas ties?bu aktiem attiec?gais PVN Ung?rij? nebija j?maks?, ?emot v?r?, ka attiec?go pakalpojumu sniegšana attiec?s uz It?lij? esošu ?pašumu. L?dz ar to r??ins par attiec?go PVN bija izrakst?ts k??daini.

11 *Humda*, lai atg?tu nepamatoti samaks?to PVN summu, v?rs?s *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-Budapesti Adó- és Vámigazgatóság* (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas Zieme?budapeštas nodok?u un muitas noda?a, Ung?rija) ar pras?bu atmaks?t summu 126 248 760 HUF (aptuveni 320 000 EUR), kas atbilst š? PVN summai, k? ar? ar to saist?tos procentus. *Humda* uzskata, ka, pat ja tai ir j?pieprasa š?s summas atmaksa civilprocesa ietvaros no r??ina izsniedz?ja, kuram p?c tam b?tu j?kori?? sava situ?cija kompetentaj? nodok?u iest?d?, šaj? gad?jum? t? sastopas ar faktu, ka pret *BHA* ir uzskata likvid?cijas proced?ra tiesas ce?? un ka,

p?c t?s likvidatora dom?m, *Humda* pras?jums ir neatg?stams.

12 T? k? s?dz?bu noda?as valde noraid?ja gan šo l?gumu, gan ar? turpm?ko s?dz?bu, *Humda* v?rs?s iesniedz?jties? – *F?városi Törvényszék* (Galvaspils?tas Budapeštas tiesa, Ung?rija), b?t?b? l?dzot groz?t vai atcelt s?dz?bu noda?as pie?emto l?mumu. Saska?? ar l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvertu inform?ciju min?tais l?gums galvenok?rt ir balst?ts uz Tiesas 2017. gada 26. apr??a spriedumu *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302) un 2019. gada 11. apr??a spriedumu *PORR Építési Kft.* (C?691/17, EU:C:2019:327).

13 S?dz?bu noda?a apgalvo, ka šiem spriedumiem nav noz?mes, jo šaj? gad?jum? attiec?gie pakalpojumi netika sniegti Ung?rijas teritorij? un nerad?ja *Humda* ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. Turkl?t *Humda* neesot v?l?jusies izmantot savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. Š?s sabiedr?bas nor?d?tajos spriedumos Tiesa esot l?musi par PVN, ko pakalpojumu sa??m?js nepamatoti maks? pakalpojumu sniedz?jiem saska?? ar r??inu, kas k??daini izrakst?ts, pamatojoties uz parast?s nodok?u uzlikšanas noteikumiem, lai gan uz dar?jumu, uz kuru attiec?s šis r??ins, attiecas apgriezt?s maks?šanas k?rt?ba. S?dz?bu noda?a apgalvo: t? k? attiec?go pakalpojumu sniegšana neietilpst Ung?rijas PVN ties?bu aktu piem?rošanas jom?, *Humda* l?gt? atmaksa nevar tikt veikta.

14 Iesniedz?jtiesa, ?emot v?r? min?tos spriedumus, jaut?, vai piem?rojam?s valsts ties?bu normas, k? ar? valsts administrat?v? prakse ir sader?gas ar PVN direkt?vu un it ?paši ar efektivit?tes, PVN neitralit?tes un diskrimin?cijas aizlieguma principiem. Šaj? zi?? t? preciz?, ka šaj? gad?jum? nepamatoti samaks?t? PVN atg?šana civilprocesa ietvaros ir neiesp?jama vai p?rm?r?gi sarež??ta, jo, pirmk?rt, pa to laiku ir s?kta *BHA* likvid?cija, otrk?rt, p?d?j?s min?t?s likvidators ir pazi?ojis, ka vi?am nav iesp?jams groz?t *BHA* savulaik izrakst?to r??inu, trešk?rt, ka *BHA* nav piepras?jusi atmaks?t nepamatoti samaks?to nodokli, ceturtk?rt, ka *Humda* tom?r ir uzs?kusi civilprocesu pret Ung?rijas nodok?u administr?ciju, piektk?rt, ka nav apstr?dams, ka PVN ir iemaks?ts Valsts kas? un, sestk?rt, ka ir izsl?gtas jebk?das aizdomas par kr?pšanu.

15 Turkl?t iesniedz?jtiesa vaic?, vai, pie?emot, ka *Humda* b?tu at?auts tieši iesniegt iesniegumu par atmaks?šanu Ung?rijas nodok?u administr?cijai, p?d?jai min?tajai ir j?maks? nokav?juma procenti par summu, kas ir š?s atmaksas priekšmets, un apstipriņošas atbildes gad?jum? – k?di ir termi?i, kas šaj? zi?? ir j??em v?r?.

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

“1) Vai PVN Direkt?vas normas ir interpret?jamas t?s visp?r?jo principu, it ?paši efektivit?tes un nodok?u neitralit?tes principu gaism? t?d?j?di, ka t?s nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu un uz to balst?tu valsts praksi, saska?? ar kuriem, ja PVN maks?t?js k??das d?? izsniedz r??inu ar PVN attiec?b? uz pieg?di, kas ir atbr?vota no PVN, r??ina sa??m?js samaks? šo PVN r??ina izsniedz?jam un šis p?d?jais attiec?gi iemaks? šo nodokli valsts budžet?, valsts nodok?u iest?de neatmaks? šo PVN ne r??ina izsniedz?jam, ne r??ina sa??m?jam?

2) Ja Eiropas Savien?bas Tiesas atbilde uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu b?tu apstipriņoša, vai PVN Direkt?vas normas, k? ar? saist?b? ar t?m visp?r?jie principi, it ?paši efektivit?tes, nodok?u neitralit?tes un nediskrimin?cijas principi, ir interpret?jami t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas [pirmaj? jaut?jum?] aprakst?taj? gad?jum? visp?r liedz r??ina sa??m?jam ties?bas v?rsties tieši pie valsts nodok?u iest?des, lai l?gtu PVN atmaksu, vai at?auj to tikai tad, ja ir neiesp?jami vai p?r?k sarež??ti pras?t attiec?g? PVN summas atmaksu cit? civiltiesisk? veid?, it ?paši, ja pa šo laiku ir uzs?kta r??ina izsniedz?ja likvid?cija?

3) Gad?jum?, ja atbilde uz iepriekš?jo prejudici?lo jaut?jumu b?tu apstipriņoša, vai valsts

nodok?u iest?dei šaj? gad?jum? ir j?maks? procenti par atmaks?jamo PVN, un ja tai ir š?ds pien?kums, tad uz k?du laika posmu tas attiecas un vai uz šo pien?kumu attiecas visp?rj?s normas par PVN atmaksu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu

17 Ar pirmo un otro jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?va, kas skat?ta, ?emot v?r? PVN efektivit?tes un neitralit?tes principus, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auts t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js, kuram cits nodok?a maks?t?js ir sniedzis pakalpojumu, nevar pras?t tieši no nodok?u administr?cijas PVN summas – ko vi?am ir iek??vis r??in? šis pakalpojumu sniedz?js, kurš to ir iemaks?jis valsts kas?, – atmaksu, ja š?s summas atg?šana no min?t? pakalpojumu sniedz?ja ir neiesp?jama vai p?rm?r?gi sarež??ta t?p?c, ka attiec?b? uz šo p?d?jo ir uzs?kta likvid?cijas proced?ra.

18 Vispirms ir j?atg?dina, ka PVN neitralit?tes princips, kas ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamat?, ir nodrošin?ts ar atskait?šanas ties?bu meh?nismu, kura m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu, un kas t?d?j?di garant? visu saimniecisko darb?bu aplikšanas ar nodok?iem neitralit?ti neatkar?gi no šo dar?jumu m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?tie dar?jumi paši princip? ir apliekami ar PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 1. j?lijs, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C?521/19, EU:C:2021:527, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Taisn?ba – no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu skaidri neizriet, ka *Humda* b?tu ties?bas uz t?da PVN atskait?šanu, kurš iek?auts r??in? un k??daini samaks?ts. Tom?r, t? k? pirmaj? un otraj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa atsaucas uz PVN neitralit?tes principu, ir j?uzskata – ar nosac?jumu, ka šai tiesai tas ir j?p?rbauda –, ka *Humda* vai sabiedr?bai, kuras ties?bu p?r??m?ja t? ir, bija ties?bas atskait?t šo PVN.

19 P?c tam, kad ir formul?ta š? premisa, j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja PVN direkt?v? nav ties?bu normas par nepamatoti r??in? iek?aut? PVN kori??šanu, ko veic r??ina izsniedz?js, dal?bvalst?m princip? ir j?nosaka nosac?jumi, ar k?diem šis PVN var tikt kori??ts (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 38. punkts, k? ar? 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

20 Lai tiktu nodrošin?ta PVN neitralit?te, dal?bvalst?m sav? iekš?j? ties?bu sist?m? ir j?paredz iesp?ja kori??t r??in? nepamatoti uzr??in?tos nodok?us, ja r??ina izrakst?t?js pier?da savu labtic?bu (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21 No Tiesas judikat?ras ar? izriet, ka valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, pirmk?rt, pieg?d?t?js, kas nodok?u iest?d?m ir k??daini samaks?jis PVN, var pras?t t? atmaksu un, otrk?rt, pakalpojumu sa??m?js var celt civilpras?bu pret šo pakalpojumu sniedz?ju par nepamatotu maks?jumu atg?šanu, atbilst PVN 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 (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 39. punkts).

22 Ja PVN atmaks?šana k??st neiesp?jama vai p?rm?r?gi sarež??ta, it ?paši pakalpojumu sniedz?ja maks?tnesp?jas gad?jum?, PVN neitralit?tes un efektivit?tes principi prasa, lai dal?bvalstis paredz?tu nepieciešamos l?dzek?us, lai ?autu pakalpojumu sa??m?jam atg?t

nepamatoti r??in? iek?auto un samaks?to PVN, tostarp ar savu pras?jumu par atmaks?šanu v?r?oties tieši pie nodok?u iest?des (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts, un 2019. gada 11. apr?lis, *PORR Építési Kft.*, C?691/17, EU:C:2019:327, 48. punkts).

23 Tiesa no t? ir secin?jusi, ka 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 (spriedums, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).

24 Neskarot š? sprieduma 18. punkt? izkl?st?tos ievada apsv?rumus, š? judikat?ra ir transpon?jama t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, pirmk?rt, ka attiec?gais pakalpojums attiec?s uz nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kur? PVN ir ticis samaks?ts k??das d???. Liet?, kur? tika pasludin?ts 2007. gada 15. marta spriedums *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167), ar? pakalpojumu sniegšanai attiec?gaj? dal?bvalst? nebija piem?rojams PVN, jo tie tika sniegti cit? dal?bvalst?. Otrk?rt, no š? l?guma izriet, ka šaj? gad?jum? nav notikusi ne ?aunpr?t?ga izmantošana, ne kr?pšana, jo gan pakalpojumu sniedz?js, gan pakalpojumu sa??m?js ir bijuši labtic?gi. No t? izriet, ka pamatliet?, t?pat k? liet?, kur? tika tais?ts min?tais spriedums, nepast?v nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks un pakalpojumu sa??m?jam ir neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti sa?emt no pakalpojumu sniedz?ja nepamatoti samaks?t? PVN atmaksu, jo attiec?b? uz to starplaik? ir uzs?kta likvid?cija.

25 Pret?ji tam, ko rakstveida apsv?rumos apgalvo Ung?rijas vald?ba, to, ka no 2007. gada 15. marta sprieduma *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167) izrietoš? judikat?ra ir transpon?jama attiec?b? uz šo lietu, nevar apšaub?t t?p?c, ka pamatlieta neattiec?s uz pakalpojuma sa??m?ja ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu. Šaj? spriedum? Tiesa nav ??musi v?r? š?du diferenci?ciju, bet gan ir izteikusies visp?r?g? veid?. Turkl?t, k? tas ir šaj? gad?jum?, apst?k?i liet?, kur? tika tais?ts min?tais spriedums, attiec?s uz pakalpojumu, kas nav apliekams ar PVN dal?bvalst?, kur? šis nodoklis tika iek?auts r??in? un kuras budžet? tas tika iemaks?ts.

26 Tom?r ir j?piebilst, ka dal?bvalst?m ir ties?bas nodok?a maks?t?ja form?los pien?kumus saist?t ar sankcij?m, kas var mudin?t tos iev?rot min?tos pien?kumus, lai nodrošin?tu PVN sist?mas pien?c?gu darb?bu, un ka t?d?j?di finansi?la rakstura administrat?va sankcija var?tu tikt piem?rota nodok?a maks?t?jam, kura pieteikuma par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu pamat? ir bijusi paša neuzman?ba (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Šaj? zi?? Tiesa ir preciz?jusi, ka, pat pie?emot, ka ir konstat?ta nodok?a maks?t?ja nolaid?ba, kas ir j?konstat? iesniedz?jtiesai, attiec?gajai dal?bvalstij ir j?izmanto l?dzek?i, kuri, at?aujot efekt?vi sasniegt valsts tiesiskaj? regul?jum? nor?d?to m?r?i, rada vismaz?ko iesp?jamo kait?jumu principiem, kas noteikti Savien?bas ties?bu aktos, k?ds ir PVN neitralit?tes princips. L?dz ar to, ?emot v?r? š? principa vietu kop?j? PVN sist?m?, š?da sankcija, kas ietver absol?tu k??daini uzr??in?t? un nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanas ties?bu atteikumu, š?iet nesam?r?ga (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 J?atg?dina ar?, ka c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu r?c?bu ir PVN direkt?v? atz?ts un veicin?ts m?r?is. T?pat Tiesa ir atk?rtoti nospriedusi, ka ieinteres?t?s personas nevar atsaukties uz Savien?bas ties?b?m kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k?. L?dz ar to valsts iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bas uz nepamatoti apr??in?t? un samaks?t? PVN atmaksu, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, ir pier?d?ts, ka š?s ties?bas ir izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi. (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 28.

j?lijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Tom?r no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka ar pamatliet? apl?koto tiesisko regul?jumu, k? to piem?ro Ung?rijas nodok?u administr?cija, faktiski pirmaj? jaut?jum? aprakst?tajos apst?kos un nepast?vot attiec?go nodok?u maks?t?ju kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas riskam, pakalpojumu sa??m?jam tiek atteikts atmaks?t nepamatoti apr??in?to un samaks?to PVN. No t? izriet, ka, neskarot p?rbaudes, kas ir j?veic iesniedz?jtiesai, šis tiesiskais regul?jums ir nesam?r?gs.

30 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo un otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?va, kas skat?ta, ?emot v?r? PVN efektivit?tes un neitralit?tes principus, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auts dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js, kuram cits nodok?a maks?t?js ir sniedzis pakalpojumu, nevar pras?t tieši no nodok?u administr?cijas PVN summas – ko vi?am ir apr??in?jis šis pakalpojumu sniedz?js, kurš to ir iemaks?jis valsts kas?, – atmaksu, ja š?s summas atg?šana no min?t? pakalpojumu sniedz?ja ir neiesp?jama vai p?rm?r?gi sarež??ta t?p?c, ka attiec?b? uz šo p?d?jo ir uzs?kta likvid?cijas proced?ra, lai gan šiem diviem nodok?u maks?t?jiem nevar p?rmest kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu un t?d?j?di nepast?v risks, ka š? dal?bvalsts zaud?s nodok?u ie??umus.

Par trešo jaut?jumu

31 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja nodok?a maks?t?js, kuram cits nodok?a maks?t?js ir sniedzis pakalpojumu, var tieši pras?t nodok?u administr?cijai atmaks?t summu, kas atbilst PVN, kuru tam r??in? nepamatoti ir iek??vis šis pakalpojumu sniedz?js un kuru šis p?d?jais min?tais ir iemaks?jis Valsts kas?, šai administr?cijai ir pien?kums maks?t procentus par šo summu un, ja t?, tad par k?du laikposmu un saska?? ar k?diem noteikumiem.

32 Attiec?b? uz pien?kumu maks?t procentus j?atg?dina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, ja dal?bvalsts iekas? nodok?us, p?rk?pjot Savien?bas ties?bu normas, attiec?gaj?m person?m ir ties?bas ne tikai uz nepamatoti iekas?t? nodok?a atmaksu, bet ar? uz šai valstij tieš? sakar? ar šo nodokli samaks?to summu vai t?s ietur?to summu atmaksu. Tas ietver ar? zaud?jumus, ko rada naudas summu nepieejam?ba priekšlaic?gas nodok?a samaksas d??. No š?s judikat?ras izriet, ka dal?bvalst?m noteikt? pamatpien?kuma atmaks?t kop? ar procentiem t?s nodok?u summas, kas iekas?tas, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas, pamat? ir tieši š?s p?d?j?s min?t?s ties?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *Littlewoods Retail* u.c., C?591/10, EU:C:2012:478, 25. un 26. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

33 Tiesa ir piebildusi – t? k? šis jaut?jums Savien?bas ties?b?s nav reglament?ts, tad katras dal?bvalsts iekš?j? tiesiskaj? k?rt?b? ir j?paredz nosac?jumi, k?dos š?di procenti ir maks?jami, tostarp šo procentu likme un apr??in?šanas veids (vienk?ršie vai saliktie procenti). Šiem nosac?jumiem ir j?atbilst l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principiem, tas ir, tie nevar b?t maz?k labv?l?gi par nosac?jumiem attiec?b? uz l?dz?giem atmaks?šanas l?gumiem saska?? ar iekš?jo ties?bu noteikumiem un tie nevar b?t t? noteikti, ka Savien?bas tiesiskaj? k?rt?b? garant?to ties?bu izmantošana tiek padar?ta par praktiski neiesp?jamu (spriedums, 2012. gada 19. j?lijs, *Littlewoods Retail* u.c., C?591/10, EU:C:2012:478, 27. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

34 Tom?r ir j?konstat?, ka pamatliet? Ung?rijas nodok?u administr?cija ir piepras?jusi samaks?t attiec?go PVN, nevis p?rk?pjot Savien?bas ties?bas, bet gan piem?rojot PVN direkt?vas 203. pantu, kur? ir noteikts, ka “PVN maks? ikviena persona, kura PVN nor?da r??in?”, un l?dz ar to PVN, par kuru r??ins ir izrakst?ts k??das d??, ir j?maks?. No Tiesas judikat?ras izriet, ka r??in? nor?d?tais PVN ir j?maks? š? r??ina izsniedz?jam, tostarp tad, ja faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma nemaz nav (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C?712/17,

EU:C:2019:374, 26. punkts).

35 Tādējādi nevar uzskatīt, ka šajā gadījumā PVN būtu iekasēts, “pārķepjot Savienības tiesības”, 2012. gada 19. jūlija sprieduma *Littlewoods Retail* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478) izpratnē, un tādējādi no minētā sprieduma nevar secināt nekādas norādes attiecībā uz iespējamiem procentiem, kas nodokļu administrācijai būtu jāmaksā tādā situācijā kā pamatlieta.

36 Tomēr, tā kā – kā tas izriet no atbildes uz pirmajiem diviem jautājumiem – dalībvalstīm ir pienākums paredzēt iespēju koriģēt vai atmaksāt PVN, kas kādā veidā ir iekasēti rēķinā un kas kādā veidā samaksēti nodokļa maksātājam, kuram ir tiesības uz šādi samaksātu PVN atskaitēšanu, it īpaši, ja nepastāv risks, ka attiecīgā dalībvalsts varētu zaudēt nodokļu ieņēmumus, un ja šāda PVN prasījuma atmaksāšana, ņemot vērā tās raksturu, var tikt salīdzināta ar šo pārdājo minēto tiesību normu “saskaņā ar šo pārdājo minēto direktīvu”.

37 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi – pat ja PVN direktīvas 183. pantā nav paredzēts pienākums maksāt procentus par atmaksājamo pārdevēju PVN, ne arī precīzā brīdī, no kura šādi procenti ir jāmaksā, PVN sistēmas neitralitātes princips prasa, lai finansiālie zaudējumi, kas radušies tādā pārdevēja PVN atmaksāšanas dēļ, kas ir veikta, pāršņiedzot saprātīgu termiņu, tiktu kompensēti ar nokavējuma procentu samaksu (spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 40. punkts).

38 Tādā situācijā kā pamatlieta, kuru raksturo tas, ka PVN atmaksāšana, ko veiktu pakalpojumu sniedzējs, kurš par to ir izrakstījis rēķinus kādas dēļ, ir neiespējama vai pārmerģi grūta tādēļ, ka attiecībā uz šo pakalpojumu ir uzskaites likvidācijas procedūra, nodokļa maksātājam, kas ir saņēmis pakalpojumu un kurš ir samaksājis nepamatotu PVN, līdz minētā PVN atmaksāšanai ir finansiāli zaudējumi, jo šā nodokļa summai atbilstošā summa nav pieejama. Šādos apstākļos, ja nodokļu administrācija neatmaksā šo nepamatoti samaksāto PVN saprātīgā termiņā pēc tam, kad šis nodokļa maksātājs ir tajā vērsies ar attiecīgu pieprasījumu, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu sniedzējam nepamatoti samaksātais summas atgāšana ir neiespējama vai pārmerģi sarežģīta, no tā izriet nodokļu neitralitātes principa pārkāpums.

39 Attiecībā uz procentu piemērošanas kārtību nepamatoti rēķinā iekasēti un samaksāti PVN atmaksāšanai no šā sprieduma 33. punkta izriet, ka, tā kā PVN direktīvā nav tiesību normas šajā ziņā, šā kārtībā ietilpst dalībvalstu procesuālā autonomija, ko ierobežo līdzvērtības un efektivitātes principi.

40 Runājot par efektivitātes principu, kas ir viengais princips, par kuru ir runāta šajā gadījumā, tas prasa, lai valsts tiesību normas, kas it īpaši attiecas uz iespējami maksājamo procentu aprēķināšanu, neliegtu nodokļa maksātājam pienācīgu atlīdzību par zaudējumiem, kas radušies ar tādā PVN atmaksu, kas nenotiek saprātīgā termiņā. Iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, vai tas tā ir šajā lietā, ņemot vērā visus pamatlietas apstākļus.

41 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru gan valsts administratīvajam, gan tiesu iestādēm, kam atbilstoši savai attiecīgajai kompetencei ir jāpiemēro Savienības tiesību normas, ir pienākums nodrošināt šo normu pilnīgu iedarbību (spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 52. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), vajadzības gadījumā – veicot valsts tiesību atbilstīgu interpretāciju.

42 Valsts tiesību atbilstīgas interpretācijas pienākums prasa, lai valsts tiesa ņemtu vērā visas valsts tiesības, lai novērtētu, cik lielā mērā tās var tikt piemērotas, lai neradītu Savienības tiesībām pretēju rezultātu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 53. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

43 Tomēr šim valsts tiesību atbilstīgas interpretācijas principam ir konkrētas robežas. Tādējādi valsts tiesas pienākuma ieviešanā Savienības tiesības, interpretējot un piemērojot attiecīgās valsts tiesību normas, robežas nosaka vispārīgie tiesību principi, un minētais pienākums nevar būt pamats valsts tiesību *contra legem* interpretācijai (spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International u.c.*, C/844/19, EU:C:2021:378, 54. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

44 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda, vai ir iespējams nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu iedarbību, ieviešanā valsts tiesības kopumā un vajadzības gadījumā *mutatis mutandis* piemērojot šo pārdēļo minēto tiesību normas.

45 Ieviešanā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 183. pants, skatot to kopā ar PVN neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājs, kuram cits nodokļa maksātājs ir sniedzis pakalpojumu, var tieši prasīt no nodokļu administrācijas atmaksāt summu, kas atbilst PVN, kuru tam nepamatoti ir iekrājis šis piegādātājs un kuru šis pārdēļis minētais ir pārskaitījis Valsts kasei, šai administrācijai ir pienākums samaksāt procentus par šo summu, ja tā nav veikusi atmaksu saprātīgā termiņā pēc tam, kad tai šī atmaksa ir līgta. Procentu piemērošanas kārtība attiecībā uz šo summu ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, ko ierobežo līdzvērības un efektivitātes principi, ieviešanā, ka valsts tiesību normas, kas it īpaši attiecas uz iespējami maksājamo procentu aprēķināšanu, nedrīkst liegt nodokļu maksātājam pienācīgu kompensāciju par zaudējumiem, kas radušies šīs pašas summas novēlotas atmaksas dēļ. Iesniedzējtiesai ir jāveic viss, kas ir tās kompetencē, lai nodrošinātu šo tiesību normu pilnīgu iedarbību, interpretējot valsts tiesības atbilstīgi Savienības tiesībām.

Par tiesīšanas izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

1) Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas skatāta, ieviešanā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) efektivitātes un neitralitātes principus,

ir jāinterpretē šādi:

ar to netiek tirdzniecības dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs, kuram cits nodokļa maksātājs ir sniedzis pakalpojumu, nevar prasīt tieši no nodokļu administrācijas PVN summas – ko viņam ir aprēķinājis šis pakalpojumu sniedzējs, kurš to ir iemaksājis valsts kasē, – atmaksu, ja šīs summas atgāšana no minētā pakalpojumu sniedzēja ir neiespējama vai pārmerīgi sarežģīta tādēļ, ka attiecībā uz šo pārdēļo ir uzskatāma likvidācijas procedūra, lai gan šiem diviem nodokļu maksātājiem nevar pārnest krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu un tādējādi nepastāv risks, ka šā dalībvalsts zaudē nodokļu ieņēmumus.

2) Direktīvas 2006/112 183. pants, kas skatīts, ieviešanā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu,

ir j?interpret? š?di:

gad?jum?, ja nodok?a maks?t?js, kuram cits nodok?a maks?t?js ir sniedzis pakalpojumu, var tieši pras?t nodok?u administr?cijai atmaks?t summu, kas atbilst PVN, kuru tam nepamatoti ir iek??vis r??in? šis pieg?d?t?js un kuru šis p?d?jais min?tais ir p?rskait?jis Valsts kasei, šai administr?cijai ir pien?kums samaks?t procentus par šo summu, ja t? nav veikusi atmaksu sapr?t?g? termi?? p?c tam, kad tai š? atmaksa ir l?gta. Procentu piem?rošanas k?rt?ba attiec?b? uz šo summu ietilpst dal?bvalstu procesu?laj? autonomij?, ko ierobežo l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi, ?emot v?r?, ka valsts ties?bu normas, kas it ?paši attiecas uz iesp?jami maks?jamo procentu apr??in?šanu, nedr?kst liegt nodok?u maks?t?jam pien?c?gu kompens?ciju par zaud?jumiem, kas radušies š?s pašas summas nov?lotas atmaksas d??. Iesniedz?jtiesai ir j?veic viss, kas ir t?s kompetenc?, lai nodrošin?tu šo ties?bu normu piln?gu iedarb?bu, interpret?jot valsts ties?bas atbilst?gi Savien?bas ties?b?m.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ung?ru.