



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [ATHANASIOS RANTOS]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 2. februārī¹

Lieta C-615/21

Napfény-Toll Kft.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

(*Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Valsts nodokļu uzlikšanas procedūra – Pievienotās vērtības nodoklis – Valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts apturēt termiņu, kādā izbeidzas tiesības noteikt nodokli, kamēr notiek pārbaude tiesā, bez ierobežojuma laikā un neņemot vērā atkārtoti uzsākto nodokļu procedūru skaitu – Tiesiskās drošības un Savienības tiesību efektivitātes principi

Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz tiesiskās drošības un Savienības tiesību efektivitātes principu interpretāciju saistībā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu² (turpmāk tekstā — “PVN direktīva”) piemērošanu.
2. Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Napfény-Toll Kft.* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) un Ungārijas nodokļu administrāciju par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summām, ko šī sabiedrība atskaitījusi no PVN maksājumiem, kas tai bija jāmaksā par dažādiem preču iegādes darījumiem, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un kurus tā veica 2010. gada jūnijā un no 2010. gada novembra līdz 2011. gada septembrim.

¹ Oriģinālvaloda – franču.

² OV 2006, L 347, 1. lpp.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3. Padomes Regulas (EK, Euratom) Nr. 2988/95 (1995. gada 18. decembris) par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību³ 1. pantā noteikts:

“1. Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzībai ar šo tiek pieņemti vispārīgi noteikumi par vienvēida pārbaudēm un administratīviem pasākumiem un sodiem, kas saistīti ar Kopienu tiesību pārkāpumiem.

“2. “Pārkāpums” nozīmē Kopienu tiesību normas pārkāpumu, ko rada kāda saimnieciskās darbības subjekta rīcība vai nolaidība, kas kaitē vai varētu kaitēt Kopienu budžetam vai to pārvaldītiem budžetiem: mazinot vai zaudējot ienākumus Kopienu vārdā tieši izveidotajiem pašu resursiem vai veicot nepamatotus izdevumus.”

4. Šīs regulas 3. pantā paredzēts:

“1. Lietas noilguma termiņš ir četri gadi no 1. panta 1. punktā minētā pārkāpuma izdarīšanas brīža. [..]

Ja pārkāpums ir nepārtraukts vai vairākkārtējs, noilguma termiņš sākas dienā, kad pārkāpums beidzies. [..]

Noilguma termiņu pārtrauc kompetento iestāžu lēmumi, kas attiecas uz pārkāpumu izmeklēšanu vai iztiesāšanu un kuri konkrētajām personām darīti zināmi. Noilguma termiņš pēc katra pārtraukuma atsākas.

Tomēr noilgums iestājas ne vēlāk kā dienā, kad pagājis laiks, kas divreiz ilgāks par noilguma termiņu un kurā kompetentās iestādes nav uzlikušas sodus, izņemot gadījumus, kad administratīvā lieta pārtraukta saskaņā ar 6. panta 1. punktu.

2. Administratīvā soda lēmuma izpildes termiņš ir trīs gadi. Šis termiņš sākas galīgā lēmuma pieņemšanas dienā.

Termiņa pārtraukšanu un atlikšanu [apturēšanu] regulē attiecīgie dalībvalstu noteikumi.

3. Dalībvalstis patur iespēju piemērot termiņus, kas ir ilgāki par attiecīgi 1. un 2. punktā paredzētajiem.”

5. Minētās regulas 4. panta 1. un 4. punktā noteikts:

“1. Pārkāpuma gadījumā nelikumīgi iegūtais labums atgūstams:

– uzliekot pienākumu samaksāt vai atmaksāt summas, kas nav samaksātas vai ir nelikumīgi saņemtas,

[..].

³ OV 1995, L 312, 1. lpp.

4. Šajā pantā paredzētie pasākumi nav uzskatāmi par sodiem.”

6. Šīs pašas regulas 6. panta 1. punktā ir noteikts:

“Neskarot Kopienu administratīvos pasākumus un sodus, kas noteikti, [...] ar kompetentās iestādes lēmumu var pārtraukt finansiālo sodu, piemēram, administratīvo naudassodu piemērošanu, ja pret attiecīgo personu sakarā ar vieniem un tiem pašiem faktiem sākta krimināllieta. Līdz ar administratīvās lietas pārtraukšanu pārtrūkst 3. pantā paredzētais noilguma termiņš.”

Ungārijas tiesības

7. Saskaņā ar *adózas rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums Nr. XCII par nodokļu procesa kodeksu)⁴ redakcijā, kas bija spēkā apstrīdētās nodokļu revīzijas dienā (turpmāk tekstā – “iepriekšējais Nodokļu procesa kodekss”), 164. pantu:

“(1) Tiesības noteikt nodokli izbeidzas piecu gadu laikā, skaitot no tā kalendārā gada pēdējās dienas, kurā būtu bijusi jāiesniedz deklarācija vai paziņojums par šo nodokli, vai tad, ja nav deklarācijas vai paziņojuma, tā gada pēdējās dienas, kurā nodoklis būtu bijis jāmaksā.

[..]

(5) Nodokļu iestādes lēmuma pārbaudes tiesā gadījumā noilguma termiņš tiek apturēts no brīža, kad otrā līmeņa nodokļu iestādes pieņemtais lēmums ir kļuvis galīgs, līdz brīdim, kad tiesas nolēmums kļūst galīgs, vai apelācijas gadījumā – līdz brīdim, kad tiek pieņemts nolēmums apelācijas tiesvedībā.”

8. Iepriekšējais Nodokļu procesa kodekss tika atcelts, un no 2018. gada 1. janvāra to aizstāja ar *adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017. gada Likums Nr. CLI par Nodokļu administrēšanas kodeksu; turpmāk tekstā – “Nodokļu administrēšanas kodekss”)⁵, kā arī ar *adózas rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums Nr. CL, ar ko izveido nodokļu procedūru; turpmāk tekstā – “jaunais Nodokļu procesa kodekss”)⁶ normām.

9. Jaunā Nodokļu procesa kodeksa 203. panta 3. punktā būtībā ir pārņemts iepriekšējā Nodokļu procesa kodeksa 164. panta saturs. Saskaņā ar šo noteikumu, ja nodokļu maksātājs ir cēlis administratīvu prasību tiesā par nodokļu iestādes lēmumu, tiesību noteikt nodokli noilguma termiņš tiek apturēts no brīža, kad otrā līmeņa nodokļu iestādes pieņemtais lēmums ir kļuvis galīgs, līdz brīdim, kad tiesas nolēmums kļūst galīgs, vai apelācijas gadījumā – līdz brīdim, kad tiek pieņemts nolēmums apelācijas tiesvedībā.

10. Jaunā Nodokļu procesa kodeksa 203. panta 7. punkta c) apakšpunktā noteikts, ka tiesību noteikt nodokli noilguma termiņš tiek pagarināts par divpadsmit mēnešiem, ja saistībā ar administratīvu prasību tiesā par nodokļu iestādes lēmumu tiesa uzdod rīkot jaunu procedūru.

⁴ *Magyar Közlöny* 2003/131, 2003. gada 14. novembris, 9990. lpp.

⁵ *Magyar Közlöny* 2017/192, 2017. gada 22. novembris, 31694. lpp.

⁶ *Magyar Közlöny* 2017/192, 2017. gada 22. novembris, 31586. lpp.

11. Saskaņā ar jaunā Nodokļu procesa kodeksa 271. panta 1. punktu, kura formulējums ir identisks Nodokļu administrēšanas kodeksa 139. panta 1. punktam, šā likuma noteikumi, tostarp jaunā Nodokļu procesa kodeksa 203. panta 7. punkta c) apakšpunkts, ir jāpiemēro procedūrām, kas uzsāktas, un procedūrām, kuras ir atkārtoti uzsāktas pēc tā stāšanās spēkā.

Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

12. Prasītāja no nodokļa, kas tai bija jāmaksā, atskaitīja PVN summu attiecībā uz precēm, kuras tā iegādājās 2010. gada jūnijā, kā arī laikposmā no 2010. gada novembra līdz 2011. gada septembrim.

13. *Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Budapeštas Dienvidu daļas direkcija, Ungārija; turpmāk tekstā – “atbildētāja nodokļu iestāde”) kā pirmā līmeņa nodokļu iestāde 2011. gada decembrī uzsāka pārbaudi, par kuru prasītājai tika paziņots 2011. gada 13. decembrī.

14. Pārbaudes beigās šī administrācija secināja, ka daļa no atskaitītā PVN nebija jāatskaita, jo daļa no šajā saistībā iesniegtajiem rēķiniem neatbilda nevienam faktiskam saimnieciskajam darījumam un otra to daļa attiecās uz krāpšanu nodokļu jomā, par kuru prasītāja zināja. Tāpēc ar 2015. gada 8. oktobra lēmumu nodokļu iestāde prasītājai pieprasīja samaksāt nodokļu parādu par kopsummu 144 785 000 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 464 581 EUR) un uzlika tai naudas sodu 108 588 000 HUF (aptuveni 348 433 EUR), kā arī nokavējuma naudu 46 080 000 HUF (aptuveni 147 860 EUR).

Pirmais administratīvais lēmums otrajā līmenī

15. Ar 2015. gada 11. novembra lēmumu, kas tika paziņots 2015. gada 14. decembrī, *Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Centrālās Ungārijas reģionālā nodokļu galvenā pārvalde, kas ietilpst Valsts nodokļu un muitas administrācijā, Ungārija), atbildētājas nodokļu iestādes priekštece kā otrā līmeņa nodokļu administratīvā iestāde, kurai tika iesniegta prasītājas sūdzība, atcēla pirmajā līmenī pieņemto lēmumu attiecībā uz uzlikto nokavējuma naudu, taču atstāja to spēkā pārējā daļā. Prasītāja pārsūdzēja šo lēmumu.

16. Ar 2018. gada 2. marta spriedumu, kas kļuvis galīgs tajā pašā dienā, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) atcēla otrā līmeņa nodokļu administratīvās iestādes pieņemto lēmumu un uzdeva šai nodokļu iestādei uzsākt jaunu procedūru. Lai pamatotu savu spriedumu, tiesa norādīja, ka tā ir konstatējusi, ka lēmums ietver pretrunīgu pamatojumu. Lai gan otrajā līmenī pieņemtajā lēmumā ir konstatēti fakti, kas atšķiras no pirmajā līmenī pieņemtajā lēmumā konstatētajiem faktiem, tajā vienlaikus ir norādīts, ka pirmā līmeņa nodokļu iestāde faktus ir konstatējusi pareizi.

Otrais administratīvais lēmums otrajā līmenī

17. Ar 2018. gada 5. marta lēmumu, kas prasītājai paziņots 2018. gada 7. martā, atbildētāja nodokļu iestāde pieņēma administratīvo lēmumu otrajā līmenī, ar kuru pēc būtības apstiprināja pirmajā līmenī pieņemto lēmumu. Tomēr ar šo lēmumu tika samazināta uzlikta nokavējuma naudas summa.

18. Ar 2018. gada 5. jūlija spriedumu, kas kļuvis galīgs tajā pašā dienā, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa) pēc prasītājas pieteikuma atcēla otrajā līmenī pieņemto lēmumu un uzdeva atbildētajai nodokļu iestādei uzsākt jaunu procesu. Savā pamatojumā tiesa norādīja, ka, no vienas puses, lēmumā, kas otrajā līmenī pieņemts pirmajā darba dienā pēc 2018. gada 2. marta sprieduma pasludināšanas, lielākoties vārds vārdā esot atkārtots pirmais otrajā līmenī pieņemtais lēmums, nenorādot, kādā mērā ar to ir grozīts pirmā līmeņa nodokļu iestādes izdarītais konstatējums. Tādējādi nodokļu iestādes esot izpildījušas tikai formālos pienākumus, kas izrietēja no sprieduma. No otras puses, otrajā līmenī pieņemtajā lēmumā joprojām esot ietverti pretrunīgi secinājumi par attiecīgo darbību realitāti.

19. Ar 2020. gada 30. janvāra spriedumu *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), izskatot nodokļu iestādes pārsūdzību, 2018. gada 5. jūlija spriedumu atstāja spēkā pēc būtības. Vispirms, ciktāl otrajā līmenī pieņemtā lēmuma pamatojums atkārtoja pirmajā līmenī pieņemtā lēmuma pamatojumu, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa) būtu bijis pareizi atzīt, ka atbildētāja nodokļu iestāde nav ievērojusi 2018. gada 2. marta spriedumā saistošā veidā noteiktās vadlīnijas. Tik tiešām šai iestādei, kā tā apgalvoja, bija tikai īss laika posms, pirms tai tika apturētas tiesības noteikt nodokli un tādējādi arī atmaksājamo PVN summu, taču šāds apstāklis neatbrīvo to no tās likumā noteikto pienākumu izpildes. Turklāt, kā konstatēja *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa), otrajā līmenī pieņemtais lēmums ietvēra pretrunīgu argumentāciju.

Trešais administratīvais lēmums otrajā līmenī

20. Atbildētāja nodokļu iestāde 2020. gada 6. aprīlī pieņēma jaunu lēmumu, ar kuru tā apstiprināja pirmajā līmenī pieņemto lēmumu, vienlaikus grozot uzlikto nokavējuma naudu. Lai pamatotu savu nostāju, šī nodokļu iestāde norādīja, ka tā nav konstatējusi faktus, kas atšķirtos no tiem, kurus savā lēmumā konstatēja pirmā līmeņa nodokļu iestāde, kas ir izpildījusi savu pienākumu konstatēt faktus.

21. Prasītāja šo trešo lēmumu pārsūdzēja *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija), kas ir iesniedzējtiesa, it īpaši pamatodamās uz to, ka saskaņā ar iepriekšējā Nodokļu procesa kodeksa 164. panta 1. un 5. punktu nodokļu iestādes tiesības noteikt atmaksājamās PVN summas izbeidzas piecus gadus, skaitot no tā kalendārā gada pēdējās dienas, kurā būtu bijis jāiesniedz deklarācija vai paziņojums par šo nodokli, vai – ja nav deklarācijas vai paziņojuma – no tā gada pēdējās dienas, kurā nodoklis būtu bijis jāmaksā. Tomēr nodokļu iestādes tiesības noteikt atmaksājamās PVN summas par attiecīgajiem laikposmiem esot zaudējušas spēku pirms trešā otrajā līmenī pieņemtā lēmuma pieņemšanas dienas (t. i., 2020. gada 6. aprīļa). Būtībā prasītāja uzskata, ka atkārtota lēmumu pieņemšana ir pretrunā tiesiskās drošības principam, kuru ir paredzēts aizsargāt ar noilgumu. Vēl jo vairāk tas tā esot pamatlietā, ja otrā atkārtotā procedūra esot notikusi tāpēc, ka nodokļu iestāde nav ievērojusi pirmajā tiesas nolēmumā ietvertās vadlīnijas. Tātad procedūra ieilga gandrīz uz desmit gadiem kopš pārbaudes sākuma nodokļu iestādes kļūdas dēļ.

22. Iesniedzējtiesa norāda, ka iepriekšējā Nodokļu procesa kodeksa 164. panta 5. punktā nav paredzēts atkārtotu procedūru maksimālais skaits, ko nodokļu iestāde var uzsākt, vai apturēšanas kopējais ilgums. Tomēr saskaņā ar *Kúria* (Augstākā tiesa) judikatūru noilguma termiņš tiek apturēts uz laiku, kamēr notiek nodokļu iestādes lēmuma pārbaude tiesā. Tādējādi pārbaudes tiesā gadījumā noilguma termiņš tiktu apturēts bez ierobežojuma laikā un nodokļu iestādes tiesības noteikt atmaksājamās PVN summas varētu tikt pagarinātas par vairākiem gadiem vai

ārkārtējā gadījumā pat par desmitgadēm. Tādēļ iesniedzējtiesa pauž šaubas par attiecīgo valsts tiesību aktu un ar tiem saistītās judikatūras atbilstību Savienības tiesībās noteiktajiem tiesiskās drošības un efektivitātes principiem.

23. Ņemot vērā iepriekš minēto, *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tiesiskās drošības princips, kā arī efektivitātes princips, kas ir [Savienības tiesību] sastāvdaļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā [iepriekšējā Nodokļu procesa kodeksa] 164. panta 5. punkts, ar kuru tiesai netiek atzīta nekāda rīcības brīvība, kā arī uz šo tiesisko regulējumu balstīta prakse, saskaņā ar kuru – [PVN] jomā – termiņš, kurā izbeidzas nodokļu iestādes tiesības noteikt nodokli, tiek apturēts uz laiku, kamēr notiek pārbaude tiesā, neraugoties uz atkārtoti uzsākto administratīvo nodokļu procedūru skaitu, nenosakot apturēšanu kopējā ilguma “griestus” gadījumos, kad viena pēc otras notiek vairākas pārbaudes tiesā, tostarp gadījumā, kad tiesa, kas lemj par nodokļu iestādes lēmumu, kas pieņemts atkārtotas procedūras ietvaros, kura izriet no iepriekšēja tiesas nolēmuma, konstatē, ka nodokļu iestāde nav ievērojusi šajā tiesas nolēmumā ietvertās vadlīnijas, proti, citiem vārdiem sakot, ja jaunā tiesvedība notiek minētās iestādes vainas dēļ?”

24. Pēc šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanas iesniedzējtiesa 2022. gada 3. maija vēstulē nosūtīja Tiesai *Alkotmánybíróság* (Konstitucionālā tiesa, Ungārija) 2022. gada 25. janvāra lēmuma kopiju, ar kuru šī tiesa atcēla atsauci uz atkārtotām procedūrām, kā izklāstīts jaunā Nodokļu procesa kodeksa 271. panta 1. punktā, un otra *Alkotmánybíróság* (Konstitucionālā tiesa) 2022. gada 26. aprīļa lēmuma kopiju, kas arī ir pieņemts saistībā ar šo lietu.

25. Ar 2022. gada 30. jūnija vēstuli Tiesa iesniedzējtiesai nosūtīja informācijas pieprasījumu un, ņemot vērā dažas sākotnēji sniegtās norādes, lūdza apstiprināt, ka pēc *Alkotmánybíróság* (Konstitucionālā tiesa) lēmuma atcelt atsauci uz atkārtotām procedūrām, kā izklāstīts jaunā Nodokļu procesa kodeksa 271. panta 1. punktā, tiesvedībai pamatlietā jebkurā gadījumā nav iestājies noilgums.

26. Iesniedzējtiesa 2022. gada 7. jūlija vēstulē pēc būtības norādīja, ka *Alkotmánybíróság* (Konstitucionālā tiesa) lēmuma sekas ir tikai tādas, ka ar to tiek noteiktas nodokļu iestādes tiesības noteikt iekasētā PVN summu, kas jāatmaksā par 2010. gadā notikušo pārbaudes periodu. Tomēr attiecībā uz 2011. taksācijas gadu tas, vai nodokļu iestādes prasība ir noilgusi, būs atkarīgs no Tiesas atbildes.

27. Rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāja, Ungārijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Šie lietas dalībnieki turklāt puda savu viedokli tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai, kas notika 2022. gada 10. novembrī.

Juridiskā analīze

Ievada apsvērumi

28. Vispirms jānorāda, ka pamatlietā nav runa ne par noilguma termiņa, kurā, no vienas puses, nodokļa maksātājs var izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitījumu, ne arī, no otras puses, termiņa, kurā nodokļu iestāde var apšaubīt nodokļu maksātāja deklarācijas, bet gan par šāda

termiņa apturēšanas saderību ar Savienības tiesībām tiesvedības gadījumā bez termiņa ierobežojuma un neatkarīgi no iemesliem, kuru dēļ vajadzības gadījumā šādas procedūras varētu būt jāatkārto.

29. Šajā gadījumā jākonstatē, ka šī lieta ietilpst konkrētos apstākļos, kad viena un tā paša nodokļu strīda ietvaros viena pēc otras ir sekojušas vairākas administratīvās un tiesvedības procedūras, bet šajā lietā nav bijis iespējams pieņemt galīgo lēmumu tādu iemeslu dēļ, kuros – kā uzskata iesniedzējtiesa – ir vainojama nodokļu iestāde, un attiecīgie nodokļu tiesību akti neparedz šādu situāciju un nespēj to novērst.

30. Iesniedzējtiesa šajā saistībā norāda, ka saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts praksi, ja tiek veiktas vairākas secīgas tiesas pārbaudes, apturēšanas kumulatīvais ilgums nav ierobežots pat tad, ja tiesa, kura lemj par nodokļu iestādes lēmumu, kas pieņemts jaunā procedūrā pēc iepriekšēja tiesas lēmuma, konstatē, ka nodokļu iestāde nav ievērojusi iepriekšējā tiesas lēmumā ietvertās vadlīnijas un ka jaunā tiesvedība ir notikusi šīs iestādes vainas dēļ.

31. Šādā gadījumā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Ungārijas tiesiskais regulējums un prakse, saskaņā ar kuru noilguma termiņus var apturēt uz būtībā neierobežotu laiku, ir saderīgi ar Savienības tiesībām un cik lielā mērā tie var apdraudēt tiesiskās drošības un efektivitātes principus. Turklāt Tiesa norāda, ka PVN direktīvā paredzēto tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošana varētu izrādīties pārmērīgi sarežģīta, it īpaši tādās lietās kā šī pamatlīta, vai kad nodokļu iestāde pieņem jaunus lēmumus, neievērojot kompetento tiesu iepriekš pieņemtos lēmumus, un to veic īsā laika posmā pēc lēmumu par jaunas procedūras noteikšanu pieņemšanas, tādējādi tiesību noteikt nodokli noilguma termiņš var tikt ievērojami pagarināts noilguma termiņa apturēšanas uz pārbaudes tiesā laiku dēļ.

32. Šādā kontekstā, kad nav skaidrs, vai konkrēto situāciju varētu izskaidrot nevis tikai (un tieši) ar pamatlīta aplūkotajiem tiesību aktiem, bet drīzāk ar nodokļu iestādes un, iespējams, valsts tiesu rīcību vai pat pienākumu neizpildi, uzskatu, ka ir lietderīgi šos divus aspektus šajos secinājumos aplūkot atsevišķi.

Noteikumu par noilguma termiņa apturēšanu saderība ar Savienības tiesībām

33. Pirms vērtēt Ungārijas tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesību efektivitātes un tiesiskās drošības principiem, kā to aicina iesniedzējtiesa, ir jāpārbauda, vai šis tiesiskais regulējums labi iekļaujas konkrētu Savienības nodokļu tiesību aktu normu piemērošanas jomā.

Par PVN direktīvas piemērojamību

34. Vispirms jānorāda, ka, lai gan šī lieta ietver strīdu attiecībā uz PVN, prejudiciālais jautājums neattiecas uz PVN direktīvas noteikumu interpretāciju. Šajā ziņā šī direktīva paredz tikai materiālos un formālos nosacījumus attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesībām⁷, bet neparedz nekādu termiņu, kurā nodokļu maksātāji var iesniegt pieteikumu PVN atmaksai⁸ vai kurā pēc tam, kad ir konstatēts, ka pastāv tiesības uz konkrētas samaksātā nodokļa summas atmaksu, šī atmaksa ir jāveic.

⁷ PVN direktīvā šie materiālie un formālie nosacījumi ir reglamentēti attiecīgi X sadaļas 1. nodaļā ("Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma", 168. pants un nākamie panti) un 4. nodaļā ("Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu", 178. un nākamie panti).

⁸ Spriedums, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 35. punkts).

Par Regulas Nr. 2988/95 piemērojamību

35. Pirmkārt, ir jānorāda, ka no Regulas Nr. 2988/95 piemērošanas jomas izriet, ka tā attiecas uz jebkuru iestādes konstatētu “pārkāpumu” un jebkuru “[Savienības] tiesību normas pārkāpumu, ko rada kāda saimnieciskās darbības subjekta rīcība vai nolaidība”, kuras sekas varētu kaitēt [Savienības] budžetam vai [tās] pārvaldītiem budžetiem.

36. Tiesa ir nospriedusi, ka Savienības pašas resursos tostarp ietilpst ieņēmumi, kas tiek gūti, piemērojot vienotu likmi PVN bāzei, kura noteikta saskaņā ar Savienības tiesībām, un ka pastāv tieša saikne starp ieņēmumiem no PVN atbilstoši piemērojamām Savienības tiesībām, no vienas puses, un atbilstošo PVN resursu nodošanu Savienības budžetam, no otras puses, jo trūkumi pirmo minēto iekasēšanā var radīt samazinājumu attiecībā uz otriem⁹. No tā var secināt, ka noilguma termiņš, kurā valstu nodokļu iestādes var noteikt pareizo atmaksājamo PVN summu par attiecīgo laikposmu, ir noteikts Regulā 2988/95.

37. Otrkārt, attiecībā uz noilguma termiņiem Regulas Nr. 2988/95 3. panta 1. punktā ir paredzēts četru gadu lietas noilguma termiņš par “pārkāpumiem”, kurus aptver šīs regulas piemērošanas joma. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šajā pantā paredzētais noilguma termiņš attiecas gan uz pārkāpumiem, kuru rezultātā tiek uzlikts administratīvs sods minētās regulas 5. panta izpratnē, gan uz pārkāpumiem, par kuriem tiek pieņemts administratīvs pasākums, kas izpaužas kā nepamatoti saņemtā labuma atgūšana atbilstoši šīs pašas regulas 4. pantam, taču kam nav soda rakstura¹⁰.

38. Tomēr jāatzīmē, ka, pieņemot Regulu Nr. 2988/95, it īpaši tās 3. panta 1. punkta pirmo daļu, Savienības likumdevējs bija paredzējis tikai noteikt minimālu visās dalībvalstīs piemērojamu termiņu. Būtībā saskaņā ar minētās regulas 3. panta 3. punktu dalībvalstis var piemērot garākus noilguma termiņus nekā minētās regulas 3. panta 1. punktā noteiktais četru gadu termiņš¹¹. Tā kā šī iespēja ir netieši, bet obligāti pakārtota nosacījumam, ka izvēlētie periodi ir saprātīgi, jebkurš ilgāks periods būs jāpārbauda, ņemot vērā tos pašus principus, kādi piemērojami periodiem, kuri neietilpst minētās regulas darbības jomā¹².

39. Treškārt, jāatzīmē, ka Regulas Nr. 2988/95 3. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēti termiņu aprēķināšanas noteikumi. Pirmām kārtām, būtībā šīs regulas 3. panta 1. punkta trešajā daļā ir paredzēts, ka lietas noilguma termiņu, kurai tiesu praksē plašāk pielīdzina jebkuru administrācijas darbību, pārtrauc jebkura darbība, kas attiecas uz pārkāpumu izmeklēšanu vai iztiesāšanu. Otrām kārtām, šīs regulas 3. panta 1. punkta ceturtajā daļā paredzēts, ka noilgums iestājas ne vēlāk kā dienā, kad pagājis laiks, kurš divas reizes pārsniedz noilguma termiņu un kurā kompetentās iestādes nav uzlikušas sodus, un šo noteikumu Tiesa interpretē kā tādu, kas nosaka absolūtu ierobežojumu¹³, un vienīgais skaidri atzītais izņēmums ir gadījums, kad lieta pārtraukta uzsāktas krimināllietas dēļ saskaņā ar Regulas Nr. 2988/95 6. panta 1. punktu. Tomēr tā tas nav šajā lietā, kā tas izriet gan no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, gan no Ungārijas valdības tiesas sēdē sniegtās atbildes.

⁹ Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts), kā arī 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 38. punkts).

¹⁰ Spriedumi, 2004. gada 24. jūnijs, *Handlbauer* (C-278/02, EU:C:2004:388, 33. un 34. punkts), kā arī 2014. gada 17. septembris, *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 45. punkts).

¹¹ Skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *IFAP* (C-447/20 un C-448/20, EU:C:2022:265, 48. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

¹² Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 17. septembris, *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹³ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 2. marts, *Glencore Céréales France* (C-584/15, EU:C:2017:160, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

40. Turklāt šī regula attiecas tikai uz administratīvajām procedūrām un neviena tās norma neattiecas uz tiesvedības, ko ir uzsākusi tā puse, kurai ir uzlikts administratīvais sods, ilgumu vai uz noilguma termiņu pārtraukšanu gadījumā, kad notiek pārbaude tiesā.

41. No iepriekš minētā izriet, ka, pat ja Regula Nr. 2988/95 varētu būt piemērojama attiecībā uz valstu tiesisko regulējumu, ar ko ir noteikts noilguma termiņš, kurā valstu nodokļu iestādes var aprēķināt nodokli, tāds tiesiskais regulējums kā šajā lietā, kurā paredzēta noilguma termiņa apturēšana PVN summas noteikšanai uz visu pārbaūžu tiesā laiku, nav ietverts tās piemērošanas jomā.

Attiecīgo tiesību aktu vērtējums, ņemot vērā Savienības tiesību vispārējos principus.

42. Tā kā šajā jautājumā nav Savienības tiesiskā regulējuma [un tā kā ne PVN direktīvā, ne Regulā Nr. 2988/95 nav ietverti īpaši noteikumi, kas ļautu atbildēt uz prejudiciālo jautājumu], saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstu tiesību sistēmās ir jāparedz noteikumi par tiesvedību noilgumu un šo termiņu apturēšanu saskaņā ar dalībvalstu procesuālās autonomijas principu, it īpaši līdzvērtības un efektivitātes principiem, lai šīs valstis īstenotu savas pilnvaras saskaņā ar Savienības tiesībām¹⁴.

43. Šajā ziņā, lai gan iesniedzējtiesa prejudiciālā jautājuma formulējumā atsaucās tikai uz tiesiskās drošības un efektivitātes principiem, tas neliedz gan šajā vērtējumā, gan Tiesas veicamajā vērtējumā ņemt vērā citus Savienības tiesību vispārējos principus, kuriem var būt nozīme šajā lietā.

44. Pirmkārt, attiecībā uz līdzvērtības principu, tas paredz, lai Savienības tiesību īstenošanas procesuālie noteikumi, kas paredzēti valstu tiesību aktos, nebūtu ierobežojošāki par tiem, kuri attiecas uz valsts tiesību īstenošanu ar līdzīgu mērķi vai pamatu. Noilguma noteikumu gadījumā to ievērošana nozīmē, ka papildus attiecīgajam noilguma noteikumam pastāv noilguma noteikums, kas piemērojams iekšzemes situācijām, kuras, ņemot vērā to priekšmetu un būtiskās iezīmes, var uzskatīt par līdzīgām¹⁵.

45. Šajā ziņā jākonstatē, ka ne no iesniedzējtiesas aprakstītajiem faktiem, ne no lietas dalībnieku rakstveida apsvērumiem, ne arī no tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem neizriet, ka Ungārijas Nodokļu procesa kodeksā (tostarp pamatlietā aplūkotajā regulējumā) paredzētie procesuālie noteikumi attiecībā uz noilguma termiņiem būtu mazāk labvēlīgi nekā tie, kas piemērojami iekšzemes situācijās, un ka šie noteikumi būtu piemērojami gan prasībām, kuru pamatā ir Savienības tiesību pārkāpums, gan tāda paša veida prasībām, kuru pamatā ir valsts tiesību pārkāpums.

46. Otrkārt, efektivitātes princips nozīmē, ka valsts procedūru reglamentējošie noteikumi nedrīkst būt tādi, kas praktiski nepieļauj vai pārmērīgi apgrūtina Savienības tiesību sistēmā piešķirto tiesību īstenošanu¹⁶.

47. Pirmām kārtām, jāatceras, ka saskaņā ar PVN direktīvu dalībvalstīm ir noteikts divkārs pienākums. Tādējādi, no vienas puses, tām ir jānodrošina, ka nodokļa maksātāji var efektīvi izmantot savas tiesības uz PVN atskaitīšanu, un tiem nav piemērojami procesuālie noteikumi vai

¹⁴ Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

¹⁵ Spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹⁶ Spriedums, 2017. gada 15. marts, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, 52. punkts).

materiālās tiesību normas, kas nav saderīgas ar Savienības tiesībām, it īpaši ar PVN direktīvu. No otras puses, to pienākums ir veikt visus nepieciešamos likumdošanas un administratīvos pasākumus, lai visā to teritorijā nodrošinātu maksājamā PVN iekasēšanu un apkarotu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu apiešanu¹⁷.

48. Lai gan šajā lietā prasītāja apgalvo, ka tās tiesības uz PVN atskaitīšanu ir ierobežotas, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu iestāde ir konstatējusi krāpšanu nodokļu jomā un ka šis vērtējums līdz šim pamatlietā pieņemtajos spriedumos vēl nav apšaubīts. Šajā ziņā jāatzīmē, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru dalībvalsts principā var apturēt PVN atmaksu līdz strīda galīgai izšķiršanai administratīvā vai tiesas procesā, taču tiesību uz atskaitīšanu atteikumam vienmēr ir jāatbilst samērīguma prasībai¹⁸, un tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

49. Otrām kārtām, noilguma termiņa pastāvēšana nodokļu lietās ir vienlīdz svarīga gan nodokļu maksātājam, gan nodokļu iestādei, jo saprātīgu termiņu noteikšana ir paredzēta gan nodokļu maksātāja, gan nodokļu iestādes aizsardzībai, nepadarot neiespējamu vai pārmērīgi grūtu Savienības tiesiskajā kārtībā piešķirto tiesību īstenošanu.

50. Šajā ziņā jānošķir termiņš, kurā nodokļa maksātāji var izmantot savas tiesības uz PVN atskaitīšanu, no vienas puses, un noilguma termiņš, kurā var rīkoties nodokļu iestāde, no otras puses¹⁹. Tādējādi dažos spriedumos Tiesa ir atzinusi, ka iestādes darbība var tikt ierobežota termiņā, kas atšķiras no privātpersonām piemērojamiem termiņiem²⁰. Attiecībā uz nodokļu iestādei piemērojamo noilguma termiņu Tiesai jau ir bijusi iespēja nospriest, ka piecu gadu termiņš, kas sākas deklarācijas iesniegšanas dienā, atbilst efektivitātes principam²¹.

51. Tomēr jānorāda, ka, lai gan šajā lietā ir ierosināts jautājums par iespējamu ierobežojumu prasītājas tiesību uz nodokļa atskaitījumu izmantošanai, tas nav tieši saistīts ar šo tiesību procesuālo noteikumu saderību ar Savienības tiesībām, bet gan ar valsts tiesisko regulējumu, kas regulē nodokļu iestāžu darbības noilgumu.

52. Trešām kārtām, attiecībā uz noilguma termiņa apturēšanu tiesvedības laikā jāatzīmē, ka noilguma termiņa pārtraukšanas pamatu esamība ir paredzēta tieši tādēļ, lai nodrošinātu efektivitātes principa ievērošanu, garantējot, ka noilguma termiņš nebeidzas tiesvedības laikā, pat ja nodokļu maksātājs īsteno Savienības tiesību sistēmā piešķirtās tiesības. Turklāt noilguma termiņa apturēšanas tiesvedības laikā mērķis ir ļaut nodokļu iestādei ņemt vērā pārbaudes tiesā rezultātus. Ja šāds noteikums nebūtu paredzēts, pārsūdzības tiesības varētu tikt ļaunprātīgi izmantotas, jo, ja noilguma termiņš iestātos iespējamās tiesvedības laikā (kuras ilgums principā nav precīzi noteikts un jebkurā gadījumā ir atkarīgs nevis no nodokļu iestādes veiktajiem pasākumiem, bet gan no tiesvedības), nodokļu iestāde nevarētu izdarīt secinājumus pat tad, ja tās lēmums citādi tiktu atzīts par tiesiski atbilstošu gan procesuālo, gan materiālo normu līmenī.

¹⁷ Skat. PVN direktīvas 273. pantu un spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. un 26. punkts).

¹⁸ Spriedums, 1997. gada 18. decembris, *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 54. un 55. punkts).

¹⁹ No vienas puses, attiecībā uz nodokļu maksātāju noilguma termiņa esamību viņa tiesību īstenošanai ļauj viņam apstrīdēt nodokļu iestādes lēmumus, lai lūgtu un vajadzības gadījumā saņemtu atmaksu par nepamatotiem maksājumiem vai atmaksu, kas paredzēta īpašajos noteikumos par katru nodokli. No otras puses, noilguma periods ļauj nodokļu iestādēm veikt nepieciešamās pārbaudes, lai noteiktu nodokļu maksātāja nodokļu stāvokli un konstatētu iespējamus pārkāpumus un ļaunprātīgu izmantošanu, kā arī to sekas, ar mērķi novērst PVN ieņēmumu zaudējumus.

²⁰ Skat. it īpaši spriedumu, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 49.–54. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka efektivitātes princips nav pārkāpts gadījumā, kad valsts tiesībās nodokļu iestādei paredzētais noilguma termiņš, iespējams, ir izdevīgāks nekā privātpersonām piemērojams.

²¹ Spriedumi, 2011. gada 8. septembris, *Q-Beef* un *Bosschaert* (C-89/10 un C-96/10, EU:C:2011:555, 37. punkts), kā arī 2017. gada 20. decembris, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 43. punkts).

53. Treškārt, attiecībā uz tiesiskās drošības principu jāatceras, ka noilguma termiņi parasti pilda tiesiskās drošības nodrošināšanas funkciju un ka, lai izpildītu šo funkciju, noteikumiem, kas paredz šos termiņus, jābūt iepriekš noteiktiem un pietiekami skaidriem un precīziem, lai garantētu situāciju un tiesisko attiecību paredzamību²². Turklāt nodokļu jautājumos noteikumi par noilguma termiņiem ir paredzēti, lai nodrošinātu, ka nodokļu iestāde nevar bezgalīgi apšaubīt nodokļu maksātāja nodokļu situāciju²³.

54. Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka šajā lietā noteikumi par noilgumu un termiņu apturēšanu ir zināmi nodokļu maksātājiem, kuri zina, ka tad, ja tie izmantos to rīcībā esošās garantijas, piemēram, tiesības iesniegt pārsūdzību, var tikt apturēts noilguma termiņš.

55. Turklāt jānorāda, ka noteikumu par noilgumu mērķis tieši ir nepieļaut, ka juridiskā situācija tiek apšaubīta bezgalīgi. Būtībā noilguma mehānisma mērķis ir nepieļaut neierobežotas tiesības un likt to subjektam atteikties no tām. Tomēr šis mehānisms paredz, ka ir jābūt iemesliem, kas izraisa noilguma termiņa pārtraukšanu, it īpaši gadījumā, ja tiesību subjekti izmanto savas tiesības, un, konkrētāk, ar tiesiskās aizsardzības līdzekļu ieviešanu, un šāda mehānisma pamatā ir tieši tas, ka tiesību subjekti tos neizmanto vai ka tad, ja tie nolemj tos izmantot, šāds lēmums nozīmē procedūras aizkavēšanos. No tā izriet, ka noilguma termiņu apturēšana, kad nodokļu maksātājs izmanto šīs tiesības, principā nevar tikt uzskatīta par apstākli, kas (uz nenoteiktu laiku) liek apšaubīt šīs tiesības, jo šī apturēšana ir saistīta ar jaunas – no administratīvās procedūras atšķirīgas – procedūras uzsākšanu, proti, ar tiesiskās aizsardzības procedūru, kuru reglamentē atšķirīgi noteikumi, tostarp attiecībā uz šādām procedūrām piemērojamiem termiņiem²⁴.

56. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka tiesiskās drošības principam nav pretēja tāda valsts nodokļu iestāžu prakse, kurā noilguma termiņā ir atļauts atsaukt lēmumu, ar kuru ir atzītas nodokļu maksātāja tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, pēc jaunas pārbaudes liekot tam samaksāt šo nodokli un nokavējuma naudu²⁵. Ja šāda nodokļu iestādes prakse administratīvajā procesā (un bez tiesas nolēmuma iejaukšanās) ir tikusi atzīta par tādu, kas neliek apšaubīt nodokļu maksātāja nodokļu situāciju uz neierobežotu laiku, nav šaubu – fakts, ka nodokļu iestāde pieņem jaunus lēmumus, lai izpildītu pieņemtos spriedumus, pats par sevi nevar būt tiesiskās drošības principa pārkāpums.

57. No iepriekš minētā izriet, ka tiesiskās drošības un efektivitātes principi pieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka noilguma termiņš tiek apturēts uz tiesvedības laiku gadījumā, ja nodokļu maksātājs izmanto savas pārsūdzības tiesības, un ka tas tiek pagarināts, ja nodokļu iestādei tiek uzdots uzsākt jaunu procedūru. Pretējā gadījumā noilgums varētu iestāties pat tiesvedības laikā, tostarp it īpaši tiesvedības laikā saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu (pat pieņemot, ka nodokļu iestādes lēmums ir pilnīgi pamatots), un tas padarītu šo tiesvedību bezjēdzīgu, atņemtu nodokļu maksātājam iespēju izmantot savas pārsūdzības tiesības un turklāt neļautu nodokļu iestādei, izpildot valsts tiesas lēmumu, lemt par nodokļu maksātāja nodokļu stāvokli.

²² Spriedums, 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, 112. punkts un tajā minētā judikatūra).

²³ Spriedums, 2021. gada 20. maijs, *BTA Baltic Insurance Company* (C-230/16, nav publicēts, EU:C:2021:410, 46. punkts).

²⁴ Termiņu, kas piemērojams tiesvedībai, kuras uzsākšana ir iemesls noilguma termiņa apturēšanai, reglamentē nevis nodokļu tiesību akti, bet gan tiesvedības noteikumi.

²⁵ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 40. un 41. punkts).

Par Ungārijas administrācijas praksi attiecībā uz noilguma termiņa apturēšanu

58. No iesniedzējtiesas konstatējumiem izriet, ka procedūras pagarināšanā daļēji ir vairojamas nodokļu iestādes, kas, pieņemot jaunu lēmumu, nav ievērojušas attiecīgajā tiesas nolēmumā sniegtos norādījumus. Pēc šīs tiesas domām, šāda nodokļu procedūra, kuras mērķis ir pārbaudīt atskaitīšanas tiesību finanšu un materiāltiesiskos nosacījumus, nepamatota pagarināšana uz laiku, kuru nav iespējams paredzēt, padara (PVN) atskaitīšanas tiesību īstenošanu pārmērīgi grūtu²⁶.

59. Šādā kontekstā, lai gan iesniedzējtiesa nav iesniegusi attiecīgu lūgumu, pirmām kārtām, ir jānoskaidro, vai šajā lietā ir atbilstošs labas pārvaldības princips.

60. Tiesa savā judikatūrā jau ir noteikusi, ka gadījumos, kad dalībvalsts īsteno Savienības tiesības, prasības, kas izriet no tiesībām uz labu pārvaldību, kura atspoguļo Savienības tiesību vispārēju principu un it īpaši ikvienas personas tiesības, lai tās lietas tiktu izskatītas objektīvi un saprātīgā termiņā, ir piemērojamas nodokļu revīzijas procedūras kontekstā²⁷. Tiesa arī ir norādījusi, ka labas pārvaldības princips paredz, ka tādai administratīvai iestādei kā pamatlietā aplūkotā, veicot pārbaudes pienākumus, ir rūpīgi, uzmanīgi un objektīvi jāpārbauda visi būtiskie jautājumi, lai, pieņemot galīgo lēmumu, tās rīcībā būtu vispilnīgākā un uzticamākā iespējamā informācija²⁸.

61. Tādējādi iesniedzējtiesai (kuras rīcībā ir visi pamatlietas faktiskie apstākļi) ir jānosaka, vai šīs lietas sarežģītības dēļ tiesvedība varēja ieilgt, vai nodokļu procedūras atkārtotā un vairākkārtēju noilguma termiņa apturēšanu var izskaidrot ar nodokļu iestādes pienākumu neizpildi un cik lielā mērā šī prakse varēja radīt zaudējumus prasītājam. Tomēr ne nodokļu iestādes kļūda pati par sevi, ne arī jebkura šīs iestādes pieļauta kļūda vai tās neveiksmīgs mēģinājums izpildīt tiesas nolēmumu nav uzskatāms par nodokļu iestādes pārkāpumu, kas liktu apšaubīt noteikumus par noilguma apturēšanu pat tad, ja tas ir noticis vairāk nekā vienu reizi.

62. Otrām kārtām, jāatzīmē – tiesas sēdē Ungārijas valdība apgalvoja, ka valsts tiesu rīcībā ir nepieciešamie līdzekļi, lai labotu tādu situāciju, kāda konstatēta šajā lietā. Tādējādi gadījumā, ja nodokļu iestāde nepilda valsts tiesas tai izdotos rīkojumus (no tās tieši atkarīgu iemeslu dēļ), saskaņā ar minētās valdības viedokli tiesa varētu “pārņemt” tai iesniegto lietu un lemt par to, grozot nodokļu iestādes pieņemto lēmumu un tādējādi strīdu atrisinot galīgi.

63. Šajā ziņā jāatgādina, ka Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. panta otrajā daļā citastarp ir noteikts, ka ikvienai personai ir tiesības uz laikus veiktu lietas izskatīšanu. No Tiesas judikatūras izriet, ka lietas izspriešanas termiņa saprātīgums ir jāvērtē, ņemot vērā katras lietas konkrētos apstākļus un it īpaši lietas iznākuma nozīmīgumu attiecībā uz ieinteresēto personu, lietas sarežģītību, kā arī prasītāja un kompetento iestāžu rīcību²⁹.

64. Tādēļ kompetentajai valsts tiesai ir arī jāpārbauda, cik lielā mērā tiesvedības ieilgšanā ir vairojamas valsts tiesas, ja tiktu konstatēts, ka tās, lai gan tām ir līdzekļi šādas situācijas novēršanai, tos nav izmantojušas. Šādā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai prasītājam ir jāpiešķir kompensācija sakarā ar kavēšanos vai pienākumu neizpildi, kurā vairojamas ne tikai nodokļu iestādes, bet arī valsts tiesas.

²⁶ Šim konstatējumam piekrīt arī prasītāja, kura apgalvo, ka procedūras lēmuma iemesls bija trūkumi nodokļu iestādes veiktajā faktu pārbaudē, kas galu galā izraisīja noilguma termiņa apturēšanu.

²⁷ Spriedums, 2020. gada 14. maijs, *Agrobet CZ* (C-446/18, EU:C:2020:369, 43. punkts).

²⁸ Spriedums, 2020. gada 14. maijs, *Agrobet CZ* (C-446/18, EU:C:2020:369, 44. punkts).

²⁹ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 9. septembris, *FIAMM u.c./Padome un Komisija* (C-120/06 P un C-121/06 P, EU:C:2008:476, 212. punkts un tajā minētā judikatūra).

65. No iepriekš minētā izriet, ka kompetentajai valsts tiesai, ņemot vērā tādus lietas apstākļus kā lietas sarežģītība, ir jāizvērtē, vai nodokļu procedūras atkārtošana un attiecīgās pārbaudes tiesā ir veiktas galvenokārt nodokļu iestādes darba nepilnību dēļ vai arī tajā ir vainojamas valsts tiesas, un jāizdara no tā vajadzīgie secinājumi, tostarp par to, vai attiecīgajam nodokļa maksātājam, iespējams, ir tiesības uz atlīdzinājumu.

Secinājumi

66. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Savienības tiesību tiesiskās drošības un efektivitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pievienotās vērtības nodokļa jomā nodokļu iestādes tiesību uzlikt nodokli noilguma termiņš tiek apturēts uz attiecīgās pārbaudes tiesā laiku, pat ja šī prasība ir vērsta pret secīgiem nodokļu iestādes lēmumiem, kas attiecas uz vienu un to pašu nodokli.

Tomēr kompetentajai valsts tiesai, ņemot vērā visus lietas apstākļus, piemēram, lietas sarežģītību, ir jāizvērtē, vai nodokļu procedūras atkārtošana un attiecīgās pārbaudes tiesā ir veiktas galvenokārt nodokļu iestādes darba nepilnību dēļ vai arī tajā ir vainojamas valsts tiesas, un jāizdara no tā vajadzīgie secinājumi, tostarp par to, vai attiecīgajam nodokļa maksātājam, iespējams, ir tiesības uz atlīdzinājumu.