



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2024. gada 16. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Sīki izstrādāti PVN atmaksas noteikumi nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī – Direktīva 2008/9/EK – 20. pants – Atmaksas dalībvalsts lūgums sniegt papildu informāciju – Informācija, kas jāsniedz viena mēneša laikā – Procedūras izbeigšana tāpēc, ka nodokļu maksātājs nav sniedzis atbildi šajā termiņā – 23. pants – Atteikums ņemt vērā informāciju, kas pirmo reizi iesniegta apelācijas procesā – Efektivitātes princips – PVN neitralitātes princips – Labas pārvaldības princips

Lietā C-746/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2022. gada 18. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 6. decembrī, tiesvedībā

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], N. Vāls [*N. Wahl*], J. Passer [*J. Passer*] un M. L. Arasteja Saūna [*M. L. Arastey Sahún*] (referente),

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Slovenské Energetické Strojárne a.s.* vārdā – *P. Barta*, *T. Fehér* un *P. Jalsovszky*, *ügyvédek*,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *R. Kissné Berta*, pārstāvji,
- Eiropas Savienības Padomes vārdā – *Zs. Bodnár*, *J. Haunold* un *E. d’Ursel*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *A. Tokár*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2023. gada 14. decembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.), 20. panta 2. punktu un 23. pantu, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 167. un 169.–171. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principus.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Slovenské Energetické Strojárne a.s.* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “otrā līmeņa nodokļu iestāde”) par šīs sabiedrības uzsākto PVN atmaksāšanas procedūru saistībā ar PVN, ko tā ir samaksājusi 2020. gadā, atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

- 3 PVN direktīvas 167. pantā ir teikts:
“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”
- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 170. pantu:
“Nodokļa maksātājiem, kuri [...] Direktīvas 2008/9/EK 2. panta 1. punkta un 3. panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:
[...]
b) darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194. līdz 197. pantu vai 199. pantu nodokli maksā vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”

5 Minētās direktīvas 171. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvā 2008/9/EK paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.”

Direktīva 2008/9

6 Atbilstoši Direktīvas 2008/9 3. apsvērumam:

“Ar jauno procedūru būtu jānostiprina uzņēmumu stāvoklis, jo dalībvalstu pienākums būs maksāt procentus, ja atmaksāšana tiks veikta novēloti. Tiks stiprinātas arī uzņēmumu apelācijas tiesības.”

7 Šīs direktīvas 1. pantā ir paredzēts:

“Šajā direktīvā paredzēti sīki izstrādāti noteikumi [PVN] atmaksāšanai, kā paredzēts [PVN direktīvas] 170. pantā, tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst 3. panta nosacījumiem.”

8 Direktīvas 2008/9 19. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Atmaksas dalībvalsts par savu lēmumu apstiprināt vai noraidīt atmaksas pieteikumu paziņo pieteikuma iesniedzējam četru mēnešu laikā pēc pieteikuma saņemšanas minētajā dalībvalstī.”

9 Šīs direktīvas 20. pantā ir noteikts:

“1. Ja atmaksas dalībvalsts uzskata, ka tās rīcībā nav visa atbilstīgā informācija, lai pieņemtu lēmumu par pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu, tā četru mēnešu laikposmā, kas minēts 19. panta 2. punktā, var it īpaši no pieteikuma iesniedzēja vai no dalībvalsts, kurā veic uzņēmējdarbību, kompetentajām iestādēm pieprasīt papildinformāciju elektroniskā veidā. [..]

Vajadzības gadījumā atmaksas dalībvalsts var pieprasīt citu papildu informāciju.

Atmaksas dalībvalsts informācijā, ko pieprasa saskaņā ar šo punktu, ietver attiecīgā PVN rēķina vai importēšanas dokumenta oriģinālu vai kopiju, ja atmaksas dalībvalstij ir pamatotas šaubas par konkrēta pieteikuma pamatotību. [..]

2. Atmaksas dalībvalsts saņem saskaņā ar 1. punktu pieprasīto informāciju viena mēneša laikā pēc dienas, kad pieprasījums sasniedzis personu, kam tas ir adresēts.”

10 Saskaņā ar minētās direktīvas 21. panta pirmo daļu:

“Ja atmaksas dalībvalsts pieprasa papildinformāciju, tā par savu lēmumu apstiprināt vai noraidīt atmaksas pieteikumu iesniedzējam paziņo divu mēnešu laikā pēc dienas, kurā tā saņem pieprasīto informāciju, vai, ja tā nav saņēmusi atbildi uz savu pieprasījumu, – divu mēnešu laikā pēc 20. panta 2. punktā noteiktā termiņa beigām. Tomēr jebkurā gadījumā termiņš, kurā atmaksas dalībvalstij jāpieņem lēmums par pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu, ir vismaz seši mēneši no atmaksas pieteikuma saņemšanas brīža.”

11 Minētās direktīvas 23. pantā ir paredzēts:

“1. Ja atmaksas pieteikums ir noraidīts daļēji vai pilnībā, atmaksas dalībvalsts atteikuma iemeslus paziņo pieteikuma iesniedzējam līdz ar lēmumu.

2. Pieteikuma iesniedzējs lēmumu par atmaksas pieteikuma noraidīšanu var pārsūdzēt atmaksas dalībvalsts kompetentajās iestādēs tādā pašā veidā un ievērojot tādus pašus termiņus, kas paredzēti apelācijām, kuras iesniedz personas, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.

Ja saskaņā ar atmaksas dalībvalsts tiesību aktiem tas, ka šajā direktīvā noteiktajos termiņos nav pieņemts lēmums par atmaksas pieteikumu, nenozīmē ne pieteikuma apstiprināšanu, ne noraidīšanu, pieteikuma iesniedzējam ir attiecīgi pieejamas visas administratīvās vai tiesas procedūras, kas ir pieejamas tiem nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī. Ja tādu procedūru nav, tad tas, ka noteiktajos termiņos nav pieņemts lēmums par atmaksas pieteikumu, nozīmē, ka pieteikums ir noraidīts.”

12 Direktīvas 2008/9 26. pantā ir paredzēts:

“Atmaksas dalībvalsts pieprasījuma iesniedzējam atlīdzina atmaksājamās summas procentus gadījumā, ja atmaksu veic pēc pēdējās maksājuma dienas saskaņā ar 22. panta 1. punktu.

Ja pieprasījuma iesniedzējs paredzēto termiņu laikā atmaksas dalībvalstij nesniedz pieprasīto papildinformāciju vai vēl citu papildinformāciju, tad pirmo daļu nepiemēro. [..]”

Ungārijas tiesības

PVN likums

13 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli), pamatlietā piemērojamā redakcijā (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 251./F pantā ir paredzēts:

“(1) Ja valsts nodokļu iestāde, pamatojoties uz tās rīcībā esošajām ziņām vai citu informāciju, uzskata, ka pamatotu lēmumu par nodokļa atmaksas pieteikumu nevar pieņemt 251./E panta 1. punktā noteiktajā termiņā, tā var, iesniedzot rakstisku pieprasījumu, pieprasīt papildu ziņas un informāciju

a) nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā,

b) materiāli un teritoriāli kompetentajai iestādei, kas reģistrējusi nodokļa maksātāju, kurš neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, kā nodokļa maksātāju, kas veic uzņēmējdarbību šajā valstī, saskaņā ar 244. panta 2. un 3. punktu, vai

c) trešai personai, ja ir pamatots iemesls uzskatīt, ka tā var sniegt būtisku ieguldījumu atmaksas pieteikuma novērtēšanā.

[..]

(3) Šā panta 1. un 2. punktā minētajā rakstveida pieprasījumā var pieprasīt uzrādīt oriģinālu vai apliecinātu kopiju 127. panta 1. punkta a), c) un d) apakšpunktā minētajam dokumentam, kas sagatavots nodokļa maksātāja, kurš neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, vārdā un kas pierāda darījuma veikšanu, ja rodas nopietnas šaubas par nodokļa atmaksāšanas juridisko pamatu vai priekšnodokļa summu, kuru tiek lūgts atmaksāt. [..]

(4) Atbildes sniegšanas termiņš ir viens mēnesis no dienas, kad parakstīts 1. un 2. punktā minētais pieprasījums.”

14 PVN likuma 251./I panta 4. punktā ir noteikts:

“Gadījumā, ja valsts nodokļu administrācija kavē nodokļu atmaksu, par katru nokavējuma dienu ir jāmaksā procenti atbilstoši kavējuma naudai. Valsts nodokļu administrācijai nav pienākuma maksāt šos procentus, ja nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, lēmuma pieņemšanai paredzētajā termiņā nav sniedzis pilnīgu atbildi pēc būtības uz 251./F panta 1. un 2. punktā paredzēto informācijas pieprasījumu.”

Nodokļu administrācijas likums

15 *Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017. gada Likums Nr. CLI par nodokļu administrācijas organizāciju; turpmāk tekstā – “Nodokļu administrācijas likums”) 49. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts:

“Nodokļu iestāde izbeidz procedūru, ja

[..]

b) pieteicējs pēc tam, kad nodokļu iestāde to bija aicinājusi iesniegt deklarāciju, nav to iesniedzis vai nav izpildījis savu pienākumu veikt koriģēšanu, un šādas deklarācijas vai korekcijas neesamības gadījumā pieteikumu nevar izskatīt un procedūra netiek turpināta *ex officio*.”

16 Šī likuma 124. panta 3. un 4. punktā ir noteikts:

“(3) Izņemot spēkā neesamības iemeslu, pieteikuma iesniedzējs nedz savā sūdzībā, nedz tai sekojošajā procedūrā nevar atsaukties uz tādiem jauniem faktiem vai atsaukties uz tādiem jauniem pierādījumiem vai tos iesniegt, par kuriem tas zināja pirms pirmā līmeņa lēmuma pieņemšanas, bet kurus viņš nav iesniedzis – attiecībā uz pierādījumu –, lai gan nodokļu administrācija to ir aicinājusi, vai uz kuru tas nav atsaucies – attiecībā uz faktu.

(4) 3. punktā minētajā pieteikumā iekļauj to konstatējumu un apstākļu aprakstu, par kuriem nodokļu iestāde aicina nodokļu maksātāju sniegt pierādījumus, kā arī brīdinājumu par tiesiskajām sekām.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 *Slovenské Energetické Strojárne* ir Slovākijā reģistrēta sabiedrība, kas darbojas enerģētikas nozarē, tostarp veicot inženiertehniskos darbus saistībā ar elektrostacijām.

- 18 2020. gadā šī sabiedrība veica montāžas un uzstādīšanas darbus elektrostacijā Ūjpeštā [Ūjpest] (Ungārija). Šajā nolūkā tā iegādājās dažādas preces un izmantoja dažādus pakalpojumus Ungārijā.
- 19 2021. gada 18. februārī minētā sabiedrība kā nodokļa maksātājs, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, proti, Slovākijā, iesniedza *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu un muitas direkcija, Ungārija; turpmāk tekstā – “pirmā līmeņa nodokļu iestāde”) atmaksas pieteikumu par priekšnodokli samaksāto PVN par precēm un pakalpojumiem, kas Ungārijā iegādāti laikposmā no 2020. gada 1. janvāra līdz 2020. gada 31. decembrim. Šis atmaksāšanas pieteikums par summu 37 013 654 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 97 400 EUR) bija balstīts uz deviņpadsmit šo preču un pakalpojumu piegādātāju izsniegtajiem rēķiniem.
- 20 2021. gada 22. februārī, piemērojot PVN likuma 251./F panta 1. punktu, pirmā līmeņa nodokļu iestāde nosūtīja *Slovenské Energetické Strojárne* lūgumu sniegt informāciju, lai noskaidrotu faktus un pierādītu, ka tās pieprasītās tiesības uz PVN atmaksu ir pamatotas. Konkrētāk, šī iestāde lūdza viena mēneša laikā pēc informācijas pieprasījuma paziņošanas iesniegt vairākus dokumentus saistībā ar atmaksāšanas pieteikumu.
- 21 Šis pieprasījums tika nosūtīts uz *Slovenské Energetické Strojárne* elektroniskā pasta adresi, un tiek uzskatīts, ka tā to ir saņēmusi.
- 22 Ar 2021. gada 6. maija lēmumu (turpmāk tekstā – “pirmā līmeņa lēmums”) pirmā līmeņa nodokļu iestāde, piemērojot Nodokļu administrācijas likuma 49. panta 1. punkta b) apakšpunktu, izbeidza PVN atmaksāšanas procedūru, pamatojoties uz to, ka šī sabiedrība nebija sniegusi šīs iestādes pieprasīto informāciju un ka, pamatojoties uz pieejamo informāciju, nebija iespējams pietiekami precīzi konstatēt šī pieteikuma pamatā esošos faktus.
- 23 2021. gada 9. jūnijā *Slovenské Energetické Strojárne* par šo lēmumu iesniedza sūdzību otrā līmeņa nodokļu iestādē. Savas sūdzības pielikumā viņa pievienoja visus dokumentus, kurus informācijas pieprasījumā bija lūgts iesniegt.
- 24 Ar 2021. gada 20. jūlija lēmumu otrā līmeņa nodokļu iestāde apstiprināja pirmā līmeņa lēmumu, it īpaši uzskatot, ka tā nevar ņemt vērā sūdzībai pievienotos dokumentus, jo Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punktā ir aizliegts iesniegt jaunus pierādījumus sūdzības pamatošanai, ja sūdzības iesniedzējs par šiem apstākļiem zināja pirms pirmā līmeņa lēmuma pieņemšanas.
- 25 *Slovenské Energetické Strojárne* par 2021. gada 20. jūlija lēmumu cēla prasību *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija), kas ir iesniedzējtiesa.
- 26 Šajā tiesā šī sabiedrība apgalvo, ka Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punkts nav piemērojams PVN atmaksāšanas procedūrā. Tā uzskata, ka šajā tiesību normā paredzētais aizliegums iesniegt jaunus pierādījumus ir uzskatāms par Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktā paredzēto pārsūdzības tiesību materiālu ierobežojumu. Šīs direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš koriģēšanai gadījumā, ja nodokļu administrācija pieprasa papildu informāciju, lai atbildētu uz PVN atmaksāšanas pieteikumu, neesot uzskatāms par noilguma termiņu. Atbilstoši minētās direktīvas 26. pantam un PVN likuma 251./I panta 4. punktam vienīgās sekas, kādas rastos pieteicējam, kurš neievēro šo termiņu, ir tādas, ka tam vairs nebūtu tiesību uz procentu samaksu atmaksas nokavējuma gadījumā.

- 27 Otrā līmeņa nodokļu iestāde uzskata, ka šajā gadījumā ir piemērojams Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punkts. Šīs tiesību normas, kurā esot ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, mērķis esot vienīgi nepieļaut, ka pārsūdzības procedūra izstiepjas laikā. Turklāt minētā trūkumu novēršanas termiņa beigšanās nenozīmēot tiesību zaudēšanu, jo esot iespējams iesniegt pieteikumu par pārsūdzības termiņa atjaunošanu.
- 28 Tādējādi iesniedzējtiesai ir šaubas par to, pirmkārt, vai Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punktā paredzētais aizliegums iesniegt jaunus pierādījumus ir pretrunā Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktam, jo šis aizliegums var izpausties kā nodokļa maksātāja tiesību celt prasību būtisks ierobežojums.
- 29 Šī tiesa arī šaubās, otrkārt, vai šāda aizlieguma rezultātā PVN likuma 251./F panta 4. punktā paredzētais viena mēneša koriģēšanas termiņš netiek pārveidots par noilguma termiņu, ņemot vērā, ka dokumenti, kas nav iesniegti šajā termiņā, nevar tikt ņemti vērā pēc šī termiņa beigām, it īpaši pārsūdzības stadijā.
- 30 Šajā ziņā tai ir šaubas par šāda aizlieguma samērīgumu, it īpaši Hartas 47. pantā nostiprināto tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību gaismā. Lai gan Tiesa 2019. gada 2. maija spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354) ir nospriedusi, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš nav noilguma termiņš, iesniedzējtiesa norāda, ka tajā izskatāmās lietas apstākļi atšķiras no apstākļiem lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, jo Ungārijas administratīvajā procesā ir divi līmeņi un Ungārijas tiesībās ir skaidri paredzēta aizlieguma iesniegt jaunus pierādījumus piemērošana otrā līmeņa procesā.
- 31 Treškārt, iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai Direktīva 2008/9 ļauj nodokļu administrācijai izbeigt PVN atmaksāšanas procedūru, jo šajā direktīvā ir paredzēta tikai lēmuma pieņemšana par PVN atmaksas pieteikuma pieņemšanu vai noraidīšanu, proti, lēmums pēc būtības.
- 32 Šādos apstākļos *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [Direktīvas 2008/9] 23. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā direktīvā noteiktajām prasībām attiecībā uz pārsūdzībām atbilst valsts tiesiskais regulējums – konkrētāk, [Nodokļu administrācijas likuma] 124. panta 3. punkts –, kas, vērtējot PVN atmaksas pieteikumus saskaņā ar [PVN direktīvu], pārsūdzības posmā nepieļauj norādīt jaunus faktus vai atsaukties uz jauniem pierādījumiem, par kuriem pieteikuma iesniedzējs zināja pirms pirmā līmeņa lēmuma pieņemšanas, bet kurus neiesniedza, lai gan nodokļu iestāde to bija pieprasījusi, vai uz kuriem neatsaucās, tādējādi radot tiesību aizsardzības tiesā materiāltiesisku ierobežojumu, kas neatbilst direktīvā noteiktajām prasībām attiecībā uz formu un termiņiem?
- 2) Vai apstiprinoša atbilde uz pirmo jautājumu nozīmētu, ka [Direktīvas 2008/9] 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš ir uzskatāms par noilguma termiņu? Vai tas atbilst [Hartas] 47. pantā paredzētajam tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā un tiesību uz lietas taisnīgu izskatīšanu postulātam, kā arī PVN direktīvas 167., 169., 170. pantam un 171. panta 1. punktam un Eiropas Savienības Tiesas iedibinātajiem [PVN] neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principiem?

- 3) Vai [Direktīvas 2008/9] 23. panta 1. punkta noteikumi par atmaksas pieteikuma noraidīšanu pilnībā vai daļēji ir interpretējami tādējādi, ka tiem atbilst valsts tiesiskais regulējums – konkrētāk, Nodokļu administrācijas likuma 49. panta 1. punkta b) apakšpunkts –, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde izbeidz procedūru gadījumā, ja nodokļa maksātājs, kas iesniedzis pieteikumu, neatbild uz nodokļu iestādes pieprasījumu iesniegt deklarāciju vai arī neizpilda koriģēšanas pienākumu, bet bez šādas deklarācijas vai korekcijas nav iespējams izvērtēt pieteikumu un procedūra netiek turpināta *ex officio*?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

- 33 Ar pirmo un otro jautājumu, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta pirmā daļa, skatot to PVN neitralitātes un efektivitātes principu gaismā, jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kas ir iesniedzis PVN atmaksas pieteikumu, ir aizliegts iesniegt – pārsūdzības otrā līmeņa nodokļu iestādē posmā – papildu informāciju šīs direktīvas 20. panta izpratnē, ko ir pieprasījusi pirmā līmeņa nodokļu iestāde un ko šis nodokļa maksātājs nav sniedzis šai pēdējai minētajai iestādei minētās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētajā viena mēneša termiņā. Šajā kontekstā šī tiesa arī jautā, vai šis termiņš ir uzskatāms par noilguma termiņu un, ja tas tā ir, vai šāds noilgums ir saderīgs ar Hartas 47. pantu.
- 34 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2008/9 1. pantu šīs direktīvas mērķis ir noteikt PVN direktīvas 170. pantā paredzētās PVN atmaksāšanas kārtību nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst Direktīvas 2008/9 3. pantā paredzētajiem noteikumiem.
- 35 Tāpat kā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, arī tiesības uz atmaksu ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips, un tās principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekšējiem darījumiem. Atskaitīšanas un tādējādi atmaksas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tātad kopējā PVN sistēma nodrošina visu saimniecisko darbību nodokļu neitralitāti neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ja pašas darbības principā ir apliekamas ar PVN (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Šis PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa tiktu piešķirta, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formālās prasības (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Tomēr varētu būt citādi, ja šādu formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Runājot par tiesību uz PVN atmaksu īstenošanas kārtību, Direktīvas 2008/9 20. pantā atmaksas dalībvalstij, ja tā uzskata, ka tās rīcībā nav informācijas, kas ļautu pieņemt lēmumu par visu atmaksas pieteikumu vai tā daļu, ir paredzēta iespēja tostarp no nodokļa maksātāja vai no

dalībvalsts, kurā tas veic uzņēmējdarbību, kompetentajām iestādēm pieprasīt papildinformāciju, kura jāsniedz viena mēneša laikā no dienas, kad saņēmējs ir saņēmis informācijas pieprasījumu (spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 37. punkts).

- 39 Kā Tiesa jau nospriedusi 2019. gada 2. maija spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 46. punkts), šis viena mēneša termiņš, kas paredzēts šīs direktīvas 20. panta 2. punktā, nav uzskatāms par noilguma termiņu.
- 40 Visbeidzot, atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta pirmajai daļai nodokļa maksātājs lēmumu par atmaksas pieteikuma noraidīšanu var pārsūdzēt atmaksas dalībvalsts kompetentajās iestādēs tādā pašā veidā un ievērojot tādus pašus termiņus kā tos, kas paredzēti pārsūdzībām, kuras iesniedz personas, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.
- 41 Šī tiesību norma ir jāskata šīs direktīvas 3. apsvēruma gaismā, no kura izriet, ka tās mērķis tostarp ir pastiprināt uzņēmumu pārsūdzības tiesības.
- 42 Atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta pirmajai daļai uz tādu pārsūdzību kā pamatlietā aplūkotā administratīvā sūdzība, ciktāl tas attiecas uz šādas sūdzības formu un termiņiem, attiecas atmaksas dalībvalsts iekšējā tiesību sistēma.
- 43 Tādējādi tāda valsts tiesiskā regulējuma ieviešana, kurā paredzēts atteikums ņemt vērā pierādījumus, kas iesniegti pēc lēmuma pieņemšanas, ar kuru ir noraidīts PVN atmaksāšanas pieteikums, ir katras dalībvalsts iekšējās tiesiskās kārtības jautājums atbilstoši dalībvalstu procesuālās autonomijas principam, tomēr ar nosacījumu, ka tie nav nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas reglamentē līdzīgas situācijas valsts tiesībās (līdzvērtības princips), un ka tie nepadara praktiski neiespējamu vai ārkārtīgi sarežģītu Savienības tiesiskajā kārtībā piešķirto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (pēc analogijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Turklāt, ņemot vērā šī sprieduma 39. punktā minēto judikatūru, šādi pasākumi, pārkāpjot Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktu, nevar izraisīt to, ka tiek atzīts noilgums viena mēneša termiņa beigās, skaitot no šajā tiesību normā paredzētā papildu informācijas pieteikuma saņemšanas dienas, kurā šī pieteikuma adresātam atmaksas dalībvalstij ir jāsniedz šī informācija, tostarp attiecīgā gadījumā papildu pierādījumi.
- 45 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pēc tam, kad *Slovenské Energetické Strojárne* bija iesniegusi pieteikumu par PVN atmaksu, pirmā līmeņa nodokļu iestāde tai nosūtīja papildu informācijas pieprasījumu Direktīvas 2008/9 20. panta izpratnē, bet tā šo informāciju nav sniegusi. Tikai saistībā ar administratīvu sūdzību, kas atbilst šīs direktīvas 23. panta 2. punktā minētajai pārsūdzībai, kura iesniegta otrā līmeņa nodokļu iestādē, šī sabiedrība sniedza pieprasīto informāciju. Tomēr tā nav ņemta vērā, jo saskaņā ar Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punktu šis atmaksas pieprasītājs savā sūdzībā nevar iesniegt jaunus pierādījumus, kas tam bija zināmi pirms pirmā līmeņa lēmuma pieņemšanas.
- 46 No tā izriet, ka pamatlietā ir nevis par formālu prasību pārkāpumu, kas neļauj pierādīt, ka ir izpildītas pamatprasības attiecībā uz tiesībām uz PVN atmaksu, bet gan par datumu, kurā šis pierādījums jāiesniedz.

- 47 Šajā ziņā jānorāda, pirmkārt, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais sistemātiski liedz atmaksāt PVN nodokļa maksātājiem, kuri, lai gan uz papildu informācijas pieprasījumu ir atbildējuši novēloti, tomēr atbilst visiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem šīs atmaksas saņemšanai. Kā atgādināts šī sprieduma 35. un 36. punktā, pirmām kārtām, tiesības uz PVN atmaksāšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un principā nevar tikt ierobežotas un, otrām kārtām, PVN neitralitātes princips prasa, lai priekšnodokli samaksātais PVN tiktu atskaitīts vai atmaksāts, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības.
- 48 Otrkārt, pēc tam, kad Tiesa bija konstatējusi, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš papildu informācijas sniegšanai nav noilguma termiņš, tā nosprieda, ka, ja atmaksas pieteikums ir pilnībā vai daļēji noraidīts, nodokļa maksātājam, kurš šajā termiņā nav sniedzis papildinformāciju, ir tiesības pārsūdzēt šo noraidošo lēmumu saskaņā ar šīs direktīvas 23. panta 2. punkta pirmo daļu un šādas pārsūdzības ietvaros labot savu atmaksas pieteikumu, iesniedzot papildinformāciju, kas var pierādīt tā tiesības uz PVN atmaksu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 48. punkts).
- 49 Kā ģenerālvokāts būtībā norādījis secinājumu 53. punktā, šīs judikatūras atziņas vienādi ir spēkā tad, ja runa ir par administratīvu sūdzību, tādu kā pamatlietā aplūkotā, vai prasību tiesā.
- 50 Treškārt, tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais ir pretrunā prasībām, kas izriet no tiesībām uz labu pārvaldību, kuras atspoguļo Savienības tiesību vispārējo principu un kuras ir piemērojamas nodokļu kontroles procedūrā. Šis labas pārvaldības princips paredz, ka tādai administratīvai iestādei kā pamatlietā aplūkotā kontroles pienākumu ietvaros ir jāveic rūpīga un objektīva visu atbilstošo aspektu pārbaude, lai pārlicinātos, ka tās rīcībā, pieņemot lēmumu, ir iespējami pilnīgākie un ticamākie pierādījumi, lai to izdarītu (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 51 Taču, tā kā Nodokļu administrācijas likuma 124. panta 3. punkta satura dēļ nodokļu iestādēm nav iespējas ņemt vērā jebkādu novēlotu atbildi uz lūgumu sniegt papildu informāciju un tāpēc šīs novēlotās atbildes sistemātiski tiek noraidītas, minētā iestāde noteikti ir spiesta pārkāpt šo principu, jo tā pieņem lēmumu, zinādama, ka tas ir balstīts uz nepilnīgu vai pat kļūdainu informāciju. Turklāt tā rezultātā šī administrācija rada nesamērīgu apdraudējumu PVN neitralitātes principam, atstājot nodokļa maksātāja ziņā segt PVN, kura atmaksu tam ir tiesības saņemt, jo kopējās PVN sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 55. punkts).
- 52 Visbeidzot, ceturtkārt, jānorāda, ka Direktīvas 2008/9 26. panta otrā daļa, kas skaidri attiecas uz gadījumu, kad nodokļa maksātājs noteiktajos termiņos nesniedz tam pieprasīto papildinformāciju, apstiprina arī interpretāciju, saskaņā ar kuru atmaksas dalībvalsts nevar sistemātiski atteikties ņemt vērā novēlotas atbildes uz papildu informācijas pieprasījumiem.
- 53 Šādos apstākļos jākonstatē, ka ar tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais ir pārkāpts PVN neitralitātes pamatprincips, kā arī, it īpaši – piešķirot noilguma sekas Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētajam viena mēneša termiņam, efektivitātes princips.
- 54 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta pirmā daļa, skatīta PVN neitralitātes un efektivitātes principu gaismā, jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā

ar kuru nodokļa maksātājam, kas iesniedzis PVN atmaksas pieteikumu, ir aizliegts sūdzības iesniegšanas otrā līmeņa nodokļu iestādē posmā iesniegt papildu informāciju šīs direktīvas 20. panta izpratnē, ko ir pieprasījusi pirmā līmeņa nodokļu iestāde un ko šis nodokļa maksātājs nav sniedzis šai iestādei minētās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētajā viena mēneša termiņā, jo šis termiņš nav uzskatāms par noilguma termiņu.

Par trešo jautājumu

- 55 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2008/9 23. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu iestādei ir jāizbeidz PVN atmaksāšanas procedūra, ja nodokļa maksātājs noteiktajā termiņā nav sniedzis papildinformāciju, ko šī iestāde pieprasījusi atbilstoši šīs direktīvas 20. pantam, un ja šādas informācijas neesamības gadījumā PVN atmaksas pieteikums nevar tikt izskatīts.
- 56 Šajā ziņā jāuzsver, ka trešā jautājuma formulējumā iesniedzējtiesa min tikai Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punktu, kurā ir noteikts, ka, ja PVN atmaksas pieteikums ir pilnībā vai daļēji noraidīts, atmaksas dalībvalsts pieteikuma iesniedzējam atteikuma iemeslus paziņo vienlaikus ar noraidīto lēmumu.
- 57 Līdzīgi šīs direktīvas 21. panta pirmajā daļā ir noteikti termiņi, kādos atmaksas dalībvalstij, kad tā lūdz papildu informāciju, ir jāpaziņo pieteikuma iesniedzējam par savu lēmumu apmierināt vai noraidīt atmaksas pieteikumu.
- 58 Tādējādi šīs Direktīvas 2008/9 normas skaidri attiecas nevis uz iespēju izbeigt atmaksas procedūru, bet tikai uz iespēju pieņemt lēmumus par PVN atmaksas pieteikuma pilnīgu vai daļēju apmierināšanu vai noraidīšanu.
- 59 Savukārt šīs direktīvas 23. panta 2. punkta otrajā daļā tik tiešām ir paredzēts, ka, ja atmaksas dalībvalsts tiesību aktos lēmuma par atmaksāšanas pieteikumu neesamība minētajā direktīvā paredzētajā termiņā nav uzskatāma ne par piekrišanu, ne par atteikumu, nodokļa maksātājam, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, ir jābūt piekļuvei visām administratīvajām vai tiesvedības procedūrām, kas ir pieejamas nodokļa maksātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, ja tie atrodas tādā pašā situācijā. Ja tādu administratīvu vai tiesas procedūru nav, tad tas, ka noteiktajos termiņos nav pieņemts lēmums par atmaksas pieteikumu, nozīmē, ka pieteikums ir noraidīts.
- 60 Tomēr šajā gadījumā jākonstatē, ka tāds lēmums izbeigt lietu, kāds tiek aplūkots pamatlietā, nekādā ziņā nav pielīdzināms lēmuma nepieņemšanai noteiktajā termiņā, jo ar šādu izbeigšanas lēmumu tiek izbeigta procedūra, kas uzsākta par nodokļa maksātāja iesniegto atmaksas pieteikumu, nepiešķirot tā pieprasīto atmaksu, un tādējādi tas jāuzskata par minētā pieteikuma noraidījumu Direktīvas 2008/9 23. panta izpratnē.
- 61 No tā izriet, ka, ja attiecībā uz PVN atmaksas pieteikumu, ko iesniedzis nodokļa maksātājs, kurš veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kas nav atmaksas dalībvalsts, ir pieņemts šāds izbeigšanas lēmums, pirmkārt, izbeigšanas iemesli nodokļa maksātājam ir jāpaziņo vienlaicīgi ar šo lēmumu saskaņā ar Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punktu un, otrkārt, ir jābūt iespējai pārsūdzēt minēto lēmumu atmaksas dalībvalsts kompetentajās iestādēs saskaņā ar šīs direktīvas 23. panta 2. punkta pirmo daļu.

- 62 Katrā ziņā saistībā ar šādiem tiesiskās aizsardzības līdzekļiem nodokļa maksātājam ir jābūt tiesībām iesniegt papildu informāciju, ko tas nav sniedzis Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētajā viena mēneša termiņā, kā tas izriet no šī sprieduma 48. un 49. punkta.
- 63 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/9 23. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu iestādei ir jāizbeidz PVN atmaksāšanas procedūra, ja nodokļa maksātājs noteiktajā termiņā nav sniedzis šīs iestādes saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu pieprasīto papildinformāciju, un, ja šādas informācijas nav, atmaksāšanas pieteikums nevar tikt izskatīts ar nosacījumu, ka lēmums izbeigt procedūru tiek uzskatīts par šī atmaksas pieteikuma noraidījumu minētās direktīvas 23. panta 1. punkta izpratnē un ka to var pārsūdzēt atbilstoši šīs pašas direktīvas 23. panta 2. punkta pirmajā daļā paredzētajām prasībām.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, 23. panta 2. punkta pirmā daļa, skatīta pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes un efektivitātes principu gaismā**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kas iesniedzis PVN atmaksas pieteikumu, ir aizliegts sūdzības iesniegšanas otrā līmeņa nodokļu iestādē posmā iesniegt papildu informāciju šīs direktīvas 20. panta izpratnē, ko ir pieprasījusi pirmā līmeņa nodokļu iestāde un ko šis nodokļa maksātājs nav sniedzis šai iestādei minētās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētajā viena mēneša termiņā, jo šis termiņš nav uzskatāms par noilguma termiņu.

- 2) Direktīvas 2008/9 23. pants**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu iestādei ir jāizbeidz PVN atmaksāšanas procedūra, ja nodokļa maksātājs noteiktajā termiņā nav sniedzis šīs iestādes saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu pieprasīto papildinformāciju, un, ja šādas informācijas nav, atmaksāšanas pieteikums nevar tikt izskatīts ar nosacījumu, ka lēmums izbeigt procedūru tiek uzskatīts par šī atmaksas pieteikuma noraidījumu minētās direktīvas 23. panta 1. punkta izpratnē un ka to var pārsūdzēt atbilstoši šīs pašas direktīvas 23. panta 2. punkta pirmajā daļā paredzētajām prasībām.

[Paraksti]