



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 13. oktobrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Pārdošana, kas nav apliekama ar PVN – Rēķinā nepamatoti iekļauts un samaksāts PVN – Piegādātāja likvidācija – Nodokļu iestādes atteikums atmaksāt saņēmējam nepamatoti samaksāto PVN – Efektivitātes, nodokļu neitralitātes un nediskriminācijas principi

Lietā C-397/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2021. gada 25. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 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 Saūna [*M. L. Arastey Sahún*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents) un J. Pasers [*J. Passer*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

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

\* Tiesvedības valoda – ungāru.

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums 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 Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “sūdzību nodaļa”) par to, ka pēdējā minētā noraidījusi *Humda* lūgumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas tai kļūdaini ticis izrakstīts par darījumu, par kuru Ungārijā nav jāmaksā PVN un kas attiecas uz īpašumu, kurš atrodas citā dalībvalstī.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:  
“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”
- 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, atskaitīt no nodokļa, par kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:  
a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”
- 5 Šīs pašas direktīvas 183. pantā ir noteikts:  
“Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.  
Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārvešanu 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) preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”

- 7 Šī likuma 39. pantā ir paredzēts:

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

2) 1. punktā minētie pakalpojumi, kas ir tieši saistīti ar nekustamo īpašumu, ietver tostarp: nekustamā īpašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, izmitināšanas viesnīcās pakalpojumus, nekustamā īpašuma lietošanas tiesību nodošanas pakalpojumus, kā arī būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus.”

- 8 *Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums CL par nodokļu uzlikšanas kārtību), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetā (turpmāk tekstā – “likums par nodokļu uzlikšanas kārtību”), 64. panta 3. punktā ir paredzēts:

“Atkāpjoties no 1. punktā noteiktā, ar nosacījumu, ka nodokļa maksātājs nav iesniedzis atmaksas pieteikumu nodokļa deklarācijā, kas noslēdz likvidāciju (vienkāršotā likvidācija) vai brīvprātīgu deklarāciju (vienkāršota brīvprātīga likvidācija), prasītā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu tiek veikta trīsdesmit dienu termiņā, ko sāk rēķināt no nodokļu deklarācijas iesniegšanas brīža, bet jebkurā gadījumā ne pirms samaksas termiņa; šo termiņu var pagarināt līdz četrdesmit piecām dienām, ja nodokļa atmaksas summa ir lielāka par 1 miljonu [Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 2500 EUR)], ja nodokļa maksātājs deklarācijas iesniegšanas datumā ir pilnībā samaksājis atlīdzības summu, ieskaitot nodokli, kura ir norādīta rēķinā, kurš atbilst katram no darījumiem, kas dod tiesības aprēķināt PVN, – īstenojot tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecīgajā taksācijas periodā, pamatojoties uz rēķinu vai rēķiniem, kas pierāda šo darījumu īstenošanu –, vai ja tā parāds ir dzēsts pilnībā citā veidā, un nodokļa maksātājs savā deklarācijā norāda, ka ir izpildīta šī prasība. Ja šajā termiņā tiek uzsākta vai notiek nodokļa maksātāja nodokļu pārbaude saistībā ar pieprasīto nodokļa atmaksu, termiņš nodokļa atmaksai sākas no datuma, kurā lēmums par pārbaudes secinājumiem kļūst galīgs. Piemērojot šo normu, atlīdzība tiek uzskatīta par samaksātu, ja tās ieturēšana notiek tikai saskaņā ar izpildes garantiju, kas ir iepriekš noteikta līgumā.”

- 9 Likuma par nodokļu uzlikšanas kārtību 65. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ja nodokļu administrācija veic maksājumu novēloti, tā par katru nokavējuma dienu maksā procentus, kuru likme ir līdzvērtīga soda naudai par kavētu maksājumu. Ja notiek maksājuma kavējums, procenti tomēr nav jāmaksā, ja pieteikumam (deklarācijai) nav juridiska pamata attiecībā uz vairāk nekā 30 % no pieprasītās (deklarētās) summas vai ja atmaksas veikšanu kavē nodokļa maksātāja vai personas, kam ir jāsniedz informācija, bezdarbība.”

## Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 10 Sabiedrība, kuras tiesību pārņēmēja ir *Humda*, vērsās pie “*BHA*” *Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft.* (turpmāk tekstā – “*BHA*”), lai šī pēdējā tai sniegtu pakalpojumus saistībā ar Ungārijas paviljona izveidi 2015. gada Pasaules izstādē Milānā (turpmāk tekstā – “attiecīgo pakalpojumu sniegšana”). Saistībā ar šiem pakalpojumiem *BHA* izrakstīja deviņus rēķinus, kuros bija iekļauts PVN, par kopējo summu 486 620 000 HUF (aptuveni 1 230 500 EUR). Šos rēķinus samaksāja sabiedrība, kuras tiesību pārņēmēja ir *Humda*, un *BHA* samaksāja Ungārijas nodokļu administrācijai rēķinos iekļauto PVN. Veicot pārbaudi, pēdējā minētā konstatēja, ka saskaņā ar Ungārijas tiesību aktiem attiecīgais PVN Ungārijā nebija jāmaksā, ņemot vērā, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana attiecās uz Itālijā esošu īpašumu. Līdz ar to rēķins par attiecīgo PVN bija izrakstīts kļūdaini.
- 11 *Humda*, lai atgūtu nepamatoti samaksāto PVN summu, vērsās *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-Budapesti Adó- és Vámigazgatóság* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Ziemeļbudapeštas nodokļu un muitas nodaļa, Ungārija) ar prasību atmaksāt summu 126 248 760 HUF (aptuveni 320 000 EUR), kas atbilst šī PVN summai, kā arī ar to saistītos procentus. *Humda* uzskata, ka, pat ja tai ir jāpieprasa šīs summas atmaksa civilprocesa ietvaros no rēķina izsniedzēja, kuram pēc tam būtu jākorrigē sava situācija kompetentajā nodokļu iestādē, šajā gadījumā tā saskaņā ar faktu, ka pret *BHA* ir uzsākta likvidācijas procedūra tiesas ceļā un ka, pēc tās likvidatora domām, *Humda* prasījums ir neatgūstams.
- 12 Tā kā sūdzību nodaļas valde noraidīja gan šo lūgumu, gan arī turpmāko sūdzību, *Humda* vērsās iesniedzējtiesā – *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija), būtībā lūdzot grozīt vai atcelt sūdzību nodaļas pieņemto lēmumu. Saskaņā ar lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertu informāciju minētais lūgums galvenokārt ir balstīts uz Tiesas 2017. gada 26. aprīļa spriedumu *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302) un 2019. gada 11. aprīļa spriedumu *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327).
- 13 Sūdzību nodaļa apgalvo, ka šiem spriedumiem nav nozīmes, jo šajā gadījumā attiecīgie pakalpojumi netika sniegti Ungārijas teritorijā un neradīja *Humda* tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Turklāt *Humda* neesot vēlējusies izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Šīs sabiedrības norādītajos spriedumos Tiesa esot lēmusi par PVN, ko pakalpojumu saņēmējs nepamatoti maksā pakalpojumu sniedzējiem saskaņā ar rēķinu, kas kļūdaini izrakstīts, pamatojoties uz parastās nodokļu uzlikšanas noteikumiem, lai gan uz darījumu, uz kuru attiecās šis rēķins, attiecas apgrieztās maksāšanas kārtība. Sūdzību nodaļa apgalvo: tā kā attiecīgo pakalpojumu sniegšana neietilpst Ungārijas PVN tiesību aktu piemērošanas jomā, *Humda* lūgtā atmaksa nevar tikt veikta.
- 14 Iesniedzējtiesa, ņemot vērā minētos spriedumus, jautā, vai piemērojamās valsts tiesību normas, kā arī valsts administratīvā prakse ir saderīgas ar PVN direktīvu un it īpaši ar efektivitātes, PVN neitralitātes un diskriminācijas aizlieguma principiem. Šajā ziņā tā precizē, ka šajā gadījumā nepamatoti samaksātā PVN atgūšana civilprocesa ietvaros ir neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta, jo, pirmkārt, pa to laiku ir sākta *BHA* likvidācija, otrkārt, pēdējās minētās likvidators ir paziņojis, ka viņam nav iespējams grozīt *BHA* savulaik izrakstīto rēķinu, treškārt, ka *BHA* nav pieprasījusi atmaksāt nepamatoti samaksāto nodokli, ceturtkārt, ka *Humda* tomēr ir uzsākusi civilprocesi pret Ungārijas nodokļu administrāciju, piektkārt, ka nav apstrīdams, ka PVN ir iemaksāts Valsts kasē un, sestkārt, ka ir izslēgtas jebkādas aizdomas par krāpšanu.

- 15 Turklāt iesniedzējtiesa vaicā, vai, pieņemot, ka *Humda* būtu atļauts tieši iesniegt iesniegumu par atmaksāšanu Ungārijas nodokļu administrācijai, pēdējai minētajai ir jāmaksā nokavējuma procenti par summu, kas ir šīs atmaksas priekšmets, un apstiprinošas atbildes gadījumā – kādi ir termiņi, kas šajā ziņā ir jāņem vērā.
- 16 Šādos apstākļos *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai PVN Direktīvas normas ir interpretējamās tās vispārējo principu, it īpaši efektivitātes un nodokļu neitralitātes principu gaismā tādējādi, ka tās nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu un uz to balstītu valsts praksi, saskaņā ar kuriem, ja PVN maksātājs kļūdas dēļ izsniedz rēķinu ar PVN attiecībā uz piegādi, kas ir atbrīvota no PVN, rēķina saņēmējs samaksā šo PVN rēķina izsniedzējam un šis pēdējais attiecīgi iemaksā šo nodokli valsts budžetā, valsts nodokļu iestāde neatmaksā šo PVN ne rēķina izsniedzējam, ne rēķina saņēmējam?
- 2) Ja Eiropas Savienības Tiesas atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu būtu apstiprinoša, vai PVN Direktīvas normas, kā arī saistībā ar tām vispārējie principi, it īpaši efektivitātes, nodokļu neitralitātes un nediskriminācijas principi, ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas [pirmajā jautājumā] aprakstītajā gadījumā vispār liedz rēķina saņēmējam tiesības vērsties tieši pie valsts nodokļu iestādes, lai lūgtu PVN atmaksu, vai atļauj to tikai tad, ja ir neiespējami vai pārāk sarežģīti prasīt attiecīgā PVN summas atmaksu citā civiltiesiskā veidā, it īpaši, ja pa šo laiku ir uzsākta rēķina izsniedzēja likvidācija?
- 3) Gadījumā, ja atbilde uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu būtu apstiprinoša, vai valsts nodokļu iestādei šajā gadījumā ir jāmaksā procenti par atmaksājamo PVN, un ja tai ir šāds pienākums, tad uz kādu laika posmu tas attiecas un vai uz šo pienākumu attiecas vispārējās normas par PVN atmaksu?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo un otro jautājumu*

- 17 Ar pirmo un otro jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva, kas skatīta, ņemot vērā PVN efektivitātes un neitralitātes principus, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds 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 iekļāvis rēķinā šis pakalpojumu sniedzējs, kurš to ir iemaksājis valsts kasē, – atmaksu, ja šīs summas atgūšana no minētā pakalpojumu sniedzēja ir neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta tāpēc, ka attiecībā uz šo pēdējo ir uzsākta likvidācijas procedūra.
- 18 Vispirms ir jāatgādina, ka PVN neitralitātes princips, kas ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatā, ir nodrošināts ar atskaitīšanas tiesību mehānismu, kura mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, un kas tādējādi garantē visu saimniecisko darbību aplikšanas ar nodokļiem neitralitāti neatkarīgi no šo darījumu mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētie darījumi paši principā ir aplikami ar PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 1. jūlijs, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527,

28. punkts un tajā minētā judikatūra). Taisnība – no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri neizriet, ka *Humda* būtu tiesības uz tāda PVN atskaitīšanu, kurš iekļauts rēķinā un kļūdaini samaksāts. Tomēr, tā kā pirmajā un otrajā jautājumā iesniedzējtiesa atsaucas uz PVN neitralitātes principu, ir jāuzskata – ar nosacījumu, ka šai tiesai tas ir jāpārbauda –, ka *Humda* vai sabiedrībai, kuras tiesību pārņēmeja tā ir, bija tiesības atskaitīt šo PVN.
- 19 Pēc tam, kad ir formulēta šī premisa, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja PVN direktīvā nav tiesību normas par nepamatoti rēķinā iekļautā PVN koriģēšanu, ko veic rēķina izsniedzējs, dalībvalstīm principā ir jānosaka nosacījumi, ar kādiem šis PVN var tikt koriģēts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 38. punkts, kā arī 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 20 Lai tiktu nodrošināta PVN neitralitāte, dalībvalstīm savā iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt rēķinā nepamatoti uzrēķinātos nodokļus, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 No Tiesas judikatūras arī izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, pirmkārt, piegādātājs, kas nodokļu iestādēm ir kļūdaini samaksājis PVN, var prasīt tā atmaksu un, otrkārt, pakalpojumu saņēmējs var celt civilprasību pret šo pakalpojumu sniedzēju par nepamatotu maksājumu atgūšanu, atbilst PVN neitralitātes un efektivitātes principiem. Šāda sistēma ļauj minētajam pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 39. punkts).
- 22 Ja PVN atmaksāšana kļūst neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta, it īpaši pakalpojumu sniedzēja maksātnespējas gadījumā, PVN neitralitātes un efektivitātes principi prasa, lai dalībvalstis paredzētu nepieciešamos līdzekļus, lai ļautu pakalpojumu saņēmējam atgūt nepamatoti rēķinā iekļauto un samaksāto PVN, tostarp ar savu prasījumu par atmaksāšanu vērstoties tieši pie nodokļu iestādes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts, un 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 48. punkts).
- 23 Tiesa no tā ir secinājusi, ka dalībvalstīm ir jāparedz līdzekļi un procesuālie noteikumi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, lai ievērotu efektivitātes principu (spriedums, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).
- 24 Neskarot šī sprieduma 18. punktā izklāstītos ievada apsvērumus, šī judikatūra ir transponējama tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, pirmkārt, ka attiecīgais pakalpojums attiecās uz nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā PVN ir ticis samaksāts kļūdas dēļ. Lietā, kurā tika pasludināts 2007. gada 15. marta spriedums *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), arī pakalpojumu sniegšanai attiecīgajā dalībvalstī nebija piemērojams PVN, jo tie tika sniegti citā dalībvalstī. Otrkārt, no šī lūguma izriet, ka šajā gadījumā nav notikusi ne ļaunprātīga izmantošana, ne krāpšana, jo gan pakalpojumu sniedzējs, gan pakalpojumu saņēmējs ir bijuši labticīgi. No tā izriet, ka pamatlietā, tāpat kā lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks un pakalpojumu saņēmējam ir neiespējami vai pārmērīgi grūti saņemt no pakalpojumu sniedzēja nepamatoti samaksātā PVN atmaksu, jo attiecībā uz to starplaikā ir uzsākta likvidācija.

- 25 Pretēji tam, ko rakstveida apsvērumos apgalvo Ungārijas valdība, to, ka no 2007. gada 15. marta sprieduma *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167) izrietošā judikatūra ir transponējama attiecībā uz šo lietu, nevar apšaubīt tāpēc, ka pamatlieta neattiecas uz pakalpojuma saņēmēja tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu. Šajā spriedumā Tiesa nav ņēmusi vērā šādu diferenciāciju, bet gan ir izteikusies vispārīgā veidā. Turklāt, kā tas ir šajā gadījumā, apstākļi lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, attiecas uz pakalpojumu, kas nav apliekams ar PVN dalībvalstī, kurā šis nodoklis tika iekļauts rēķinā un kuras budžetā tas tika iemaksāts.
- 26 Tomēr ir jāpiebilst, ka dalībvalstīm ir tiesības nodokļa maksātāja formālos pienākumus saistīt ar sankcijām, kas var mudināt tos ievērot minētos pienākumus, lai nodrošinātu PVN sistēmas pienācīgu darbību, un ka tādējādi finansiāla rakstura administratīva sankcija varētu tikt piemērota nodokļa maksātājam, kura pieteikuma par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu pamatā ir bijusi paša neuzmanība (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka, pat pieņemot, ka ir konstatēta nodokļa maksātāja nolaidība, kas ir jākonstatē iesniedzējtiesai, attiecīgajai dalībvalstij ir jāizmanto līdzekļi, kuri, atļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesiskajā regulējumā norādīto mērķi, rada vismazāko iespējamo kaitējumu principiem, kas noteikti Savienības tiesību aktos, kāds ir PVN neitralitātes princips. Līdz ar to, ņemot vērā šī principa vietu kopējā PVN sistēmā, šāda sankcija, kas ietver absolūtu kļūdaini uzrēķinātā un nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanas tiesību atteikumu, šķiet nesamērīga (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Jāatgādina arī, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir PVN direktīvā atzīts un veicināts mērķis. Tāpat Tiesa ir atkārtoti nospriedusi, ka ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Līdz ar to valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesības uz nepamatoti aprēķinātā un samaksātā PVN atmaksu, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi. (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Tomēr no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu, kā to piemēro Ungārijas nodokļu administrācija, faktiski pirmajā jautājumā aprakstītajos apstākļos un nepastāvot attiecīgo nodokļu maksātāju krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas riskam, pakalpojumu saņēmējam tiek atteikts atmaksāt nepamatoti aprēķināto un samaksāto PVN. No tā izriet, ka, neskarot pārbaudes, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, šis tiesiskais regulējums ir nesamērīgs.
- 30 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīva, kas skatīta, ņemot vērā PVN efektivitātes un neitralitātes principus, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts 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 atgūšana no minētā pakalpojumu sniedzēja ir neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta tāpēc, ka attiecībā uz šo pēdējo ir uzsākta likvidācijas procedūra, lai gan šiem diviem nodokļu maksātājiem nevar pārnest krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu un tādējādi nepastāv risks, ka šī dalībvalsts zaudēs nodokļu ieņēmumus.

### Par trešo jautājumu

- 31 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājs, kuram cits nodokļa maksātājs ir sniedzis pakalpojumu, var tieši prasīt nodokļu administrācijai atmaksāt summu, kas atbilst PVN, kuru tam rēķinā nepamatoti ir iekļāvis šis pakalpojumu sniedzējs un kuru šis pēdējais minētais ir iemaksājis Valsts kasē, šai administrācijai ir pienākums maksāt procentus par šo summu un, ja tā, tad par kādu laikposmu un saskaņā ar kādiem noteikumiem.
- 32 Attiecībā uz pienākumu maksāt procentus jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, ja dalībvalsts iekasē nodokļus, pārkāpjot Savienības tiesību normas, attiecīgajām personām ir tiesības ne tikai uz nepamatoti iekasētā nodokļa atmaksu, bet arī uz šai valstij tiešā sakarā ar šo nodokli samaksāto summu vai tās ieturēto summu atmaksu. Tas ietver arī zaudējumus, ko rada naudas summu nepieejamība priekšlaicīgas nodokļa samaksas dēļ. No šīs judikatūras izriet, ka dalībvalstīm noteiktā pamatpienākuma atmaksāt kopā ar procentiem tās nodokļu summas, kas iekasētas, pārkāpjot Savienības tiesības, pamatā ir tieši šīs pēdējās minētās tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail* u.c., C-591/10, EU:C:2012:478, 25. un 26. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 33 Tiesa ir piebildusi – tā kā šis jautājums Savienības tiesībās nav reglamentēts, tad katras dalībvalsts iekšējā tiesiskajā kārtībā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādi procenti ir maksājami, tostarp šo procentu likme un aprēķināšanas veids (vienkāršie vai saliktie procenti). Šiem nosacījumiem ir jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem, tas ir, tie nevar būt mazāk labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz līdzīgiem atmaksāšanas lūgumiem saskaņā ar iekšējo tiesību noteikumiem un tie nevar būt tā noteikti, ka Savienības tiesiskajā kārtībā garantēto tiesību izmantošana tiek padarīta par praktiski neiespējamu (spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail* u.c., C-591/10, EU:C:2012:478, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 34 Tomēr ir jākonstatē, ka pamatlietā Ungārijas nodokļu administrācija ir pieprasījusi samaksāt attiecīgo PVN, nevis pārkāpjot Savienības tiesības, bet gan piemērojot PVN direktīvas 203. pantu, kurā ir noteikts, ka “PVN maksā ikviens persona, kura PVN norāda rēķinā”, un līdz ar to PVN, par kuru rēķins ir izrakstīts kļūdas dēļ, ir jāmaksā. No Tiesas judikatūras izriet, ka rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā šī rēķina izsniedzējam, tostarp tad, ja faktiskā ar nodokli apliekama darījuma 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, “pārkāpjot 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 pamatlietā.
- 36 Tomēr, tā kā – kā tas izriet no atbildes uz pirmajiem diviem jautājumiem – dalībvalstīm ir pienākums paredzēt iespēju koriģēt vai atmaksāt PVN, kas kļūdaini ir iekļauts rēķinā un kas kļūdaini samaksāts nodokļa maksātājam, kuram ir tiesības uz šādi samaksātā PVN atskaitīšanu, it īpaši, ja nepastāv risks, ka attiecīgā dalībvalsts varētu zaudēt nodokļu ieņēmumus, un ja šāda PVN prasījuma atmaksāšana, ņemot vērā tās raksturu, var tikt pielīdzināta “pārmaksātajam PVN” PVN direktīvas 183. panta izpratnē, tādā situācijā kā pamatlietā ir jāatsaucas uz šo pēdējo minēto tiesību normu.



- 37 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi – pat ja PVN direktīvas 183. pantā nav paredzēts pienākums maksāt procentus par atmaksājamo pārmaksāto PVN, ne arī precizēts brīdis, no kura šādi procenti ir jāmaksā, PVN sistēmas neitralitātes princips prasa, lai finansiālie zaudējumi, kas radušies tādas pārmaksātā PVN atmaksas dēļ, kas ir veikta, pārsniedzot 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 pamatlietā, kuru raksturo tas, ka PVN atmaksāšana, ko veiktu pakalpojumu sniedzējs, kurš par to ir izrakstījis rēķinus kļūdas dēļ, ir neiespējama vai pārmērīgi grūta tādēļ, ka attiecībā uz šo pakalpojumu ir uzsākta likvidācijas procedūra, nodokļa maksātājam, kas ir saņēmis pakalpojumu un kurš ir samaksājis nepamatotu PVN, līdz minētā PVN atmaksāšanai ir finansiāli zaudējumi, jo šī 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 samaksātās summas atgūšana ir neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta, no tā izriet nodokļu neitralitātes principa pārkāpums.
- 39 Attiecībā uz procentu piemērošanas kārtību nepamatoti rēķinā iekļautā un samaksātā PVN atmaksāšanai no šī sprieduma 33. punkta izriet, ka, tā kā PVN direktīvā nav tiesību normas šajā ziņā, šī kārtība ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, ko ierobežo līdzvērtības un efektivitātes principi.
- 40 Runājot par efektivitātes principu, kas ir vienīgais princips, par kuru ir runa 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 tādu 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 administratīvajām, 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 ņemt vērā Savienības tiesības, interpretējot un piemērojot attiecīgās valsts tiesību normas, robežas nosaka vispārējie 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 būs jāpārbauda, vai ir iespējams nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu iedarbību, ņemot vērā valsts tiesības kopumā un vajadzības gadījumā *mutatis mutandis* piemērojot šo pēdējo minēto tiesību normas.

- 45 Ņemot vērā 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 iekļāvis rēķinā šis piegādātājs un kuru šis pēdējais 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 lūgta. Procentu piemērošanas kārtība attiecībā uz šo summu ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, ko ierobežo līdzvērtības un efektivitātes principi, ņemot vērā, 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 šī 183. panta pilnīgu iedarbību, interpretējot valsts tiesības atbilstīgi Savienības tiesībām.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 46 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas skatīta, ņemot vērā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) efektivitātes un neitralitātes principus,**

**ir jāinterpretē šādi:**

**ar to netiek tāds pieļauts 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 atgūšana no minētā pakalpojumu sniedzēja ir neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta tāpēc, ka attiecībā uz šo pēdējo ir uzsākta likvidācijas procedūra, lai gan šiem diviem nodokļu maksātājiem nevar pārmest krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu un tādējādi nepastāv risks, ka šī dalībvalsts zaudēs nodokļu ieņēmumus.**

- 2) Direktīvas 2006/112 183. pants, kas skatīts, ņemot vērā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu,**

**ir jāinterpretē šādi:**

**gadījumā, ja nodokļa maksātājs, kuram cits nodokļa maksātājs ir sniedzis pakalpojumu, var tieši prasīt nodokļu administrācijai atmaksāt summu, kas atbilst PVN, kuru tam nepamatoti ir iekļāvis rēķinā šis piegādātājs un kuru šis pēdējais 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 lūgta. Procentu piemērošanas kārtība attiecībā uz šo summu ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, ko ierobežo līdzvērtības un efektivitātes principi, ņemot vērā, 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 šī 183. panta pilnīgu iedarbību, interpretējot valsts tiesības atbilstīgi Savienības tiesībām.**

[Paraksti]