



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 14. decembrī¹

Lieta C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 170. pants – Nodokļa atmaksa nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību nodokļa atmaksas valsts teritorijā – Direktīva 2008/9/EK – 20. pants – Atmaksas dalībvalsts pieprasījums sniegt papildu informāciju – Procedūras izbeigšana papildu informācijas neiesniegšanas termiņā dēļ – 23. pants – Atteikums ņemt vērā informāciju, kas pirmo reizi tika sniegta apelācijas procedūrā

Ievads

1. Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) sistēmā tiesības atskaitīt nodokli, kas samaksāts par agrākiem darījumiem, ir ļoti būtiskas, jo tās ļauj nodokļu maksātājam izvairīties no šī nodokļa sloga, kurš gulstas tikai uz patērētājiem. Tomēr, ņemot vērā PVN teritoriālo raksturu, kas aprobežojas ar atsevišķu dalībvalstu teritoriju, tiesības uz nodokļa atskaitījumu nerodas, ja nodokļa maksātājs, kuram konkrētajā dalībvalstī nav juridiskās adreses vai pastāvīgās uzņēmējdarbības vietas, šajā dalībvalstī iegādājas preces vai pakalpojumus, ko tas izmanto ar nodokli apliekamai saimnieciskajai darbībai, kuru tas veic citā dalībvalstī, vai ar nodokli apliekamai saimnieciskajai darbībai, kura nav saistīta ar nodokļa maksātāja pienākumu maksāt nodokli, piemēram, saistībā ar tā dēvēto apgrieztās nodokļa maksāšanas mehānismu. Šādā gadījumā attiecīgās dalībvalsts teritorijā nav jāmaksā maksājamais nodoklis, no kura varētu atskaitīt nodokli, kas samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs iegādāties šīs dalībvalsts teritorijā.

2. Šādā situācijā Savienības tiesību aktos ir paredzētas tiesības uz samaksātā PVN atmaksu, kas aizstāj tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Savienības tiesību akti diezgan sīki reglamentē ne tikai tiesību uz atmaksāšanu materiāltiesiskos aspektus, bet arī ar tām saistītos procesuālos jautājumus, tostarp termiņus, kas piemērojami atmaksas pieprasījuma izskatīšanas procedūrā.

¹ Oriģinālvaloda – poļu.

3. Tiesai jau ir bijušas vairākas iespējas interpretēt šos noteikumus². Tomēr, kā liecina šī lieta, no šīs judikatūras var izdarīt atšķirīgus secinājumus par šo termiņu juridisko raksturu un to neievērošanas sekām. Tādējādi Tiesai būs iespēja precizēt attiecīgo noteikumu interpretāciju un kļiedēt radušās šaubas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

4. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu³, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/8/EK⁴ (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 170. panta b) punktā un 171. panta 1. punktā ir noteikts:

“170. pants

Nodokļa maksātājiem, kuri Direktīvas 2008/9/EK^[5] 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.

171. pants

1. 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.

[..]”

² Skat. it īpaši spriedumus: 2012. gada 21. jūnijs, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382); 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, turpmāk tekstā – “spriedums *Sea Chefs Cruise Services*”, EU:C:2019:354); 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050); 2021. gada 9. septembris, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, turpmāk tekstā – “spriedums *GE Auto Service Leasing*”, EU:C:2021:723).

³ OV 2006, L 347, 1. lpp.

⁴ OV 2008, L 44, 11. lpp.

⁵ Padomes Direktīva (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 044, 23. lpp.).

5. Direktīvas 2008/9 3., 5., 7., 15., 19., 20., 21., 23. pantā it īpaši ir paredzēts:

“3. pants

Šo direktīvu piemēro visiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst šādiem nosacījumiem:

- a) ja atmaksas periodā nodokļa maksātājam atmaksas dalībvalstī nav bijusi ne saimnieciskās darbības mītnesvieta vai pastāvīga iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi, ne arī dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta gadījumā, ja nav darbības mītnesvietas vai pastāvīgas iestādes šajā dalībvalstī;
- b) ja atmaksas periodā nodokļa maksātājs nav piegādājis nekādas preces vai sniedzis pakalpojumus, kas varētu tikt uzskatīti par piegādātiem vai sniegtiem atmaksas dalībvalstī, izņemot šādus darījumus:

[..]

- (ii) preču piegāde un pakalpojumu sniegšana personām, kam PVN jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 194. līdz 197. pantu un 199. pantu.

[..]

5. pants

Katra dalībvalsts jebkuram nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, atmaksā PVN, kas aprēķināts attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kurus tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs šajā dalībvalstī, vai attiecībā uz preču importu šajā dalībvalstī, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi izmantoti šādiem darījumiem:

[..]

- b) darījumiem, kuru saņēmējiem PVN jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 194. līdz 197. pantu un 199. pantu, atbilstīgi tam, kā tos piemēro atmaksas dalībvalstī.

[..]

7. pants

Lai atmaksas dalībvalstī iegūtu PVN atmaksu, nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, adresē elektronisku atmaksas pieteikumu minētajai dalībvalstij un iesniedz to dalībvalstij, kurā viņš veic uzņēmējdarbību, izmantojot elektronisku portālu, ko izveidojusi šī dalībvalsts.

[..]

15. pants

1. Atmaksas pieteikumu iesniedz dalībvalstij, kurā veic uzņēmējdarbību, vēlākais līdz tā kalendārā gada, kas seko atmaksas periodam, 30. septembrim. Atmaksas pieteikumu par

iesniegtu uzskata tikai tad, ja pieteikuma iesniedzējs ir norādījis visu 8., 9. un 11. pantā pieprasīto informāciju.

[..]

19. pants

[..]

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

20. pants

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. Ja papildu informāciju pieprasa personai, kas nav pieteikuma iesniedzējs vai dalībvalsts kompetentā iestāde, pieprasījumu nosūta elektroniski tikai gadījumā, ja pieprasījuma saņēmējam ir piekļuve šādiem līdzekļiem.

Vajadzības gadījumā atmaksas dalībvalsts var pieprasīt citu papildu informāciju.

Atmaksas dalībvalsts informācijā, ko pieprasa saskaņā ar 1. 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.

21. pants

Ja atmaksas dalībvalsts pieprasa papildu informāciju, 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.

Ja atmaksas dalībvalsts pieprasa vēl papildu informāciju, tā paziņo pieteikuma iesniedzējam par lēmumu attiecībā uz pilnīgu vai daļēju atmaksāšanu astoņu mēnešu laikā pēc tam, kad minētā dalībvalsts saņēmusi atmaksas pieteikumu.

[..]

23. pants

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.”

Ungārijas tiesības

6. Direktīvas 2008/9 19.–21. panta noteikumi ir transponēti Ungārijas tiesību aktos ar *az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada PVN likums Nr. CXXVII)⁶ 251/C, 251/E, 251/F un 251/G pantu.

7. Atbilstoši *az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017. gada Likums Nr. CLI par nodokļu administrāciju; turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu administrāciju”)⁷ 49. panta 1. punkta b) apakšpunktam nodokļu procedūru pārtrauc, ja pieteikumu nevar izskatīt tāpēc, ka pieteikuma iesniedzējs pēc nodokļu iestādes pieprasījuma nav iesniedzis deklarāciju vai nav veicis precizējumus.

8. Likuma par nodokļu administrāciju 124. pantā ir noteiktas tiesības pārsūdzēt nodokļu lēmumus. Saskaņā ar minētā panta 3. punktu pārsūdzībā nav iespējams atsaukties uz apstākļiem vai pierādījumiem, par kuriem pārsūdzības iesniedzējam bija zināms, bet kurus viņš nav iesniedzis pirmās instances iestādei, lai gan viņš tika aicināts to darīt.

9. Atbilstoši *a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény* (2017. gada Likums Nr. I par administratīvo procesu tiesā)⁸ 78. panta 4. punktam puse tiesā var atsaukties uz apstākli, kas netika ņemts vērā iepriekšējā tiesvedībā vai nu tāpēc, ka iestāde atteicās to ņemt vērā, vai nu tāpēc, ka puse nezināja par šo apstākli vai uz to neatsaucās, par ko tā nav vainojama.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

10. Sabiedrība *Slovenské Energetické Strojárne A.S.* (turpmāk tekstā – “SES”), ar juridisko adresi Slovākijā, veic uzņēmējdarbību enerģētikas iekārtu būvniecības nozarē. 2020. gadā sabiedrība veica montāžas un uzstādīšanas pakalpojumus elektrostacijā Ūjpeštā [Újpest] (Ungārija). Šo pakalpojumu sniegšanas nolūkā tā iegādājās noteiktas preces un izmantoja noteiktus pakalpojumus Ungārijā.

⁶ *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

⁷ *Magyar Közlöny* 2017/192.

⁸ *Magyar Közlöny* 2017/30.

11. 2021. gada 18. februārī SES vērsās *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Lielo nodokļu maksātāju nodokļu un muitas dienests, Ungārija; turpmāk tekstā – “pirmās instances nodokļu iestāde”), lūdzot atmaksāt PVN 37 013 654 HUF (aptuveni 97 400 EUR) apmērā, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus tā bija iegādājusies Ungārijā 2020. gadā.

12. Pirmās instances nodokļu iestāde 2021. gada 22. februārī pieprasīja SES viena mēneša laikā iesniegt vairākus dokumentus, kas saistīti ar tās PVN atmaksas pieprasījumu. Lai gan SES iepriekš minēto prasību saņēma pa e-pastu, tā uz to neatbildēja⁹.

13. Ņemot vērā iepriekš minēto, pirmās instances nodokļu iestāde ar 2021. gada 6. maija lēmumu izbeidza procedūru par SES iesniegto PVN atmaksas pieteikumu saskaņā ar Likuma par nodokļu administrāciju 49. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

14. 2021. gada 9. jūnijā SES pārsūdzēja lēmumu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa; turpmāk tekstā – “otrās instances nodokļu iestāde”), vienlaikus iesniedzot visus dokumentus, ko bija pieprasījusi pirmās instances nodokļu iestāde.

15. Ar 2021. gada 20. jūlija lēmumu otrās instances nodokļu iestāde atstāja spēkā pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu. Šī iestāde it īpaši norādīja, ka nodokļu administrācijas noteikumi neļauj pārsūdzības procedūrā atsaukties uz jauniem pierādījumiem, par kuriem pārsūdzības iesniedzējam bija zināms, pirms lēmums ir pieņemts pirmajā instancē, bet kurus tas nav iesniedzis, lai gan nodokļu iestāde to bija pieprasījusi.

16. SES apstrīdēja iepriekš minēto lēmumu *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa), kas ir iesniedzējtiesa šajā lietā. Sabiedrība apstrīd Likuma par nodokļu administrāciju 124. panta 3. punkta piemērošanu PVN atmaksas procedūrā saskaņā ar Direktīvu 2008/9, jo tās ieskatā tas ierobežo šīs direktīvas 23. panta 2. punktā paredzētās pārsūdzības tiesības. Turklāt tā uzskata, ka minētās direktīvas 20. panta 2. punktā minētais viena mēneša termiņš nav prekluzīvs. Savukārt saskaņā ar otrās instances nodokļu administrācijas viedokli PVN atmaksas procedūrās ir piemērojams Likuma par nodokļu administrāciju 124. panta 3. punkts. Tomēr situācijā, kādā ir SES, tas neliedz nodokļa maksātājam tiesības uz atmaksāšanu, jo nodokļa maksātājs var lūgt termiņa pagarinājumu.

17. 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 [Likuma par nodokļu administrāciju] 124. panta 3. punkts – kas, vērtējot pievienotās vērtības nodokļa atmaksas pieteikumus saskaņā ar Direktīvu [2006/112], 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 materiāltiesisku ierobežojumu, kas neatbilst Direktīvā 2008/9 noteikta formālajām prasībām un prasībām attiecībā uz termiņiem?

⁹ Savos apsvērumos SES paskaidro iemeslus, kāpēc tā neatbildēja uz pirmās instances nodokļu iestādes pieprasījumu. Tomēr es nedomāju, ka šie iemesli ir būtiski, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem šajā lietā. Jebkurā gadījumā pamatlietā nekas neliecina, ka SES būtu mēģinājusi ļaunprātīgi izmantot savas tiesības uz PVN atmaksāšanu.

- 2) Vai apstiprinoša atbilde uz pirmo jautājumu nozīmētu, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš ir uzskatāms par prekluzīvu termiņu? Vai tas atbilst Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantā paredzētajam tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā un tiesību uz lietas taisnīgu izskatīšanu, kā arī [Direktīvas 2006/112] 167., 169., 170. pantam un 171. panta 1. punktam un Tiesas iedibinātajiem nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma pamatprincipiem?
- 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, Likuma par nodokļu administrāciju 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 un arī neizpilda trūkumu novēršanas pienākumu, bet bez tā nav iespējams izvērtēt pieteikumu un procedūra netiek turpināta *ex officio*?”

18. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saņemts Tiesā 2022. gada 6. decembrī. Rakstveida apsvērumus iesniedza SES, Ungārija, Eiropas Savienības Padome¹⁰, kā arī Eiropas Komisija. Tiesa nolēma izskatīt lietu, nerīkojot tiesas sēdi.

Juridiskā analīze

19. Iesniedzējtiesa šajā lietā Tiesai iesniedz trīs prejudiciālus jautājumus, no kuriem pirmajam ir būtiska nozīme strīda pamatlietā atrisināšanā. Tomēr analīzi es sāksu ar otro jautājumu, jo atbildi uz šo jautājumu var viegli iegūt no Tiesas esošās judikatūras, un tā ietekmēs pirmā jautājuma analīzi.

Par otro prejudiciālo jautājumu

20. Otrais prejudiciālais jautājums attiecas uz diviem atsevišķiem jautājumiem. Pirmais no tiem ir saistīts ar Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktā viena mēneša termiņa tiesisko raksturu, kurš ir paredzēts, lai atbildētu uz iestādes, kas izskata PVN atmaksas pieteikumu, lūgumu sniegt papildu informāciju. Konkrētāk, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šo termiņu var uzskatīt par prekluzīvu termiņu, proti, vai tā neievērošanas rezultātā nodokļa maksātājs var zaudēt iespēju atsaukties uz papildu informāciju turpmākajos atmaksas pieteikuma izskatīšanas procedūras posmos. Otrais jautājums ir par to, vai šāds termiņš būtu saderīgs ar Hartas 47. pantu un vairākiem Savienības tiesību aktu principiem un tiesību normām PVN jomā. Iesniedzējtiesa uzdod otro prejudiciālo jautājumu gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, taču, pamatojoties uz esošo Tiesas judikatūru, uz šo jautājumu var atbildēt, iepriekš neizskatot pirmo jautājumu.

¹⁰ Padomes apsvērumi tika iesniegti gadījumā, ja lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā lietā būtu jāsaprot kā lūgums pārbaudīt Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 47. pantu.

Spriedums “*Sea Chefs Cruise Services*”

21. Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētā termiņa tiesisko raksturu Tiesa ir noteikusi spriedumā *Sea Chefs Cruise Services*. Šajā spriedumā Tiesa skaidri norādīja, ka minētais termiņš nav prekluzīvs termiņš un ka tā neievērošana neliedz nodokļa maksātājam iespēju papildināt savu atmaksas pieteikumu tiesvedības stadijā¹¹.

22. Tiesa šo spriedumu pamatoja ar Direktīvas 2008/9 gramatisku un sistēmisku interpretāciju¹². Turklāt Tiesa norādīja, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punktā paredzētais papildu informācijas pieprasījums var tikt adresēts ne tikai nodokļa maksātājam, kas lūdz atmaksāt nodokli, bet arī dalībvalstij, kurā tas veic uzņēmējdarbību, vai trešajām personām. Šādā situācijā, ja šīs personas pieļautu jebkādu kavēšanos, ko nodokļa maksātājs nevar ietekmēt, tas nedrīkst liegt tam tiesības uz atmaksāšanu¹³.

23. Visbeidzot Tiesa norādīja, ka – tā kā atbilstoši Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktam nodokļu maksātājam ir tiesības pārsūdzēt lēmumu par atteikumu atmaksāt nodokli un tās 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš nav prekluzīvs termiņš, pārsūdzot šādu lēmumu, nodokļa maksātājam ir tiesības atsaukties uz papildus informāciju, lai pamatotu savas tiesības uz atmaksāšanu¹⁴. Tas ir jāsaprot tādējādi, ka nodokļa maksātājs var atsaukties cita starpā uz informāciju vai dokumentiem, ko no viņa pieprasījusi iestāde, kura izskata viņa atmaksas pieteikumu, un ko nodokļu maksātājs nav iesniedzis Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktajā termiņā.

24. Taisnība, ka spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* Tiesa īpaši norādīja uz nodokļa maksātāja iespēju tiesvedībā valsts tiesā atsaukties uz papildu informāciju. Tas tomēr bija saistīts ar pamatlietas, kurā tika pasludināts šis spriedums, galvenā strīda īpašo uzbūvi un prejudiciālā jautājuma formulējumu. Tomēr Tiesa ir skaidri norādījusi uz nodokļu maksātāja tiesībām pārsūdzēt lēmumu par nodokļu atmaksāšanu, kas paredzētas Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punktā¹⁵. Savukārt šajā tiesību normā vispārīgi ir runa par “pārsūdzēšanu dalībvalsts kompetentajās iestādēs”, kas var ietvert gan tiesu, gan administratīvās iestādes. To it īpaši apstiprina minētā punkta otrā daļa, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam jābūt pieejamām “visām administratīvajām vai tiesas procedūrām” nodokļa atmaksas dalībvalstī. Ņemot vērā iepriekš minēto, spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* izdarītos secinājumus var piemērot ne tikai tiesvedībā, bet arī – kā tas ir šajā lietā – PVN atmaksas lēmumu administratīvajām pārsūdzībām, ja šāda pārsūdzības procedūra ir paredzēta atmaksas dalībvalsts tiesību aktos.

25. Tādējādi uz otrā jautājuma pirmo daļu ir jāatbild tādējādi, ka saskaņā ar spriedumu *Sea Chefs Cruise Services* Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais viena mēneša termiņš nevar tikt uzskatīts par prekluzīvu termiņu.

¹¹ Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, rezolutīvā daļa.

¹² Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, 39.–41. un 43.–46. punkts.

¹³ Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, 42. punkts.

¹⁴ Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, 48. punkts.

¹⁵ Skat. it īpaši ir spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 48. punkts.

Sprieduma “GE Auto Service Leasing” ietekmes neesamība

26. Šo nolēmumu neietekmē spriedumā *GE Auto Service Leasing* izdarītie secinājumi. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka ar Savienības tiesību normām ir atļauts atteikt PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kurš noteiktajā termiņā nav iesniedzis kompetentajai nodokļu administrācijai visus nepieciešamos dokumentus un informāciju, lai pierādītu viņa tiesības uz atmaksāšanu, neraugoties uz to, ka šis nodokļa maksātājs pēc savas ierosmes ir iesniedzis šos dokumentus un informāciju sūdzības vai prasības tiesā stadijā pret lēmumu, ar ko noraida šādas tiesības uz atmaksāšanu¹⁶. Tomēr lietas, kurā tika pasludināts šis spriedums, īpašie apstākļi izraisa to, ka, manuprāt, to nevar piemērot šajā lietā.

27. Pirmkārt, spriedums *GE Auto Service Leasing* neattiecas vis uz Direktīvas 2008/9, bet gan uz iepriekšējās Direktīvas 79/1072/EEK noteikumu interpretāciju¹⁷. Šī direktīva bija daudz mazāk detalizēta nekā Direktīva 2008/9. Konkrētāk, tajā nodokļa maksātājiem bija paredzēts tikai viens procesuālais termiņš, proti, termiņš nodokļa atmaksas pieteikuma iesniegšanai¹⁸. Tā vispār nereglamentēja jautājumu par to, ka nodokļu iestāde var pieprasīt papildu informāciju no nodokļu maksātāja, atstājot to pilnībā valsts tiesību ziņā. Tas savukārt nozīmē, ka no Savienības tiesību viedokļa dalībvalstis šajā ziņā bija ierobežotas tikai ar līdzvērtības un efektivitātes principiem.

28. Otrkārt, nodokļu iestādes pieprasījums lietā, kurā tika pasludināts spriedums *GE Auto Service Leasing*, bija par to, lai nodokļa maksātājs iesniegtu dokumentus, kuri saskaņā ar Direktīvas 79/1072 3. pantu bija jāpievieno atmaksas pieteikumam, proti, rēķinus, uz kuriem attiecas pieteikums, un apliecību par PVN maksātāja reģistrāciju dalībvalstī, kurā tas veic uzņēmējdarbību. Saskaņā ar minētās direktīvas noteikumiem šo dokumentu pievienošana pieteikumam bija nosacījums, lai nodokļa maksātājs varētu izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu¹⁹. Tādējādi šo dokumentu neesamības dēļ nebija iespējams konstatēt šo tiesību pastāvēšanu.

29. Turpretim Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punktā paredzētais papildu informācijas pieprasījums var attiekties – uz ko norāda vārda “papildu” lietojums – uz informāciju vai dokumentiem, kas nav jāpievieno atmaksas pieteikumam saskaņā ar šīs direktīvas 8.–10. pantu, un kuru neesamība var būt vai nebūt par iemeslu atteikumam veikt atmaksāšanu²⁰.

30. Treškārt, sprieduma *GE Auto Service Leasing* rezolutīvajā daļā Tiesa iekļāva atrunu, ka tajā noteiktā Direktīvas 79/1072 noteikumu interpretācija ir piemērojama, ja vien ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi. Lai gan Tiesa atzinusi, ka nešķiet, ka pamatlietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, pārmērīgi tika apgrūtināta vai kavēta nodokļa maksātāja iespēja izmantot savas tiesības uz PVN atmaksāšanu, tā atstāj šo jautājumu izvērtēšanai iesniedzējtiesā. Tas, manuprāt, norāda, ka Tiesas attiecīgajā spriedumā pieņemtais lēmums bija lielā mērā atkarīgs no pamatlietas īpašajiem apstākļiem un tas nav jāpiemēro lietās, kas būtiski atšķiras no tās.

¹⁶ Spriedums *GE Auto Service Leasing*, rezolutīvās daļas 1. punkts.

¹⁷ Padomes Astotā direktīva (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.).

¹⁸ Savukārt šis termiņš ir prekluzīvs termiņš, skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, rezolutīvā daļa).

¹⁹ Spriedums *GE Auto Service Leasing*, 54. punkts.

²⁰ Kā norādīja pati Tiesa – skat. spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 44. punkts.

31. Ceturtkārt un visbeidzot, tas, ka spriedumā *GE Auto Service Leasing* Tiesa vispār neatsaucās uz spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, kas tika pasludināts vairāk nekā divus gadus agrāk, manuprāt, norāda, ka Tiesa uzskatīja, ka abas lietas ir pilnīgi atšķirīgas, tādējādi spriedums *GE Auto Service Leasing* nekādā veidā neapstrīd spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* izdarītos secinājumus.

Jautājums par Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkta saderību ar Hartas 47. pantu.

32. Iesniedzējtiesa uzdeva jautājumu par Hartas 47. panta interpretāciju gadījumā, ja tiktu uzskatīts, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš varētu būt prekluzīvs. Ņemot vērā atbildi, ko es ierosinu sniegt uz otrā jautājuma pirmo daļu, uz šo jautājumu nav jāatbild.

33. Tādēļ tikai papildus vēlos norādīt, ka, manuprāt, neatkarīgi no tā, vai Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā paredzētais termiņš ir prekluzīvs vai to var uzskatīt par tādu saskaņā ar dalībvalstu tiesību aktiem, tas nav pretrunā Hartas 47. pantam.

34. Iespējams, visās tiesību sistēmās noteikti procesuālie termiņi, tostarp tie, kas ir tik būtiski Hartas 47. pantā aizsargātajām tiesībām uz tiesu, piemēram, termiņš prasības celšanai vai apstrīdēšanai, ir prekluzīvi termiņi un to neievērošanas rezultātā tiek zaudēta iespēja vērsties tiesā. Ja vien šie termiņi ir noteikti saprātīgi²¹, tas nav pretrunā tiesībām uz tiesu. Šīm tiesībām patiešām ir jādod priekšroka tiesiskajai noteiktībai un tiesisko attiecību stabilitātei, proti, vērtībām, kuru aizsardzībai ir paredzēti procesuālie termiņi²². Vēl jo vairāk, termiņš – pat ja tas ir prekluzīvs –, kurā nodokļu administrācijai ir jāsniedz informācija, kas nepieciešama atmaksas pieprasījuma izskatīšanai, nevar būt pretrunā tiesībām uz tiesu, ja šī termiņa neievērošana neliedz nodokļu maksātājam tiesības pārsūdzēt, tostarp tiesā, viņa lietā pieņemto lēmumu.

Atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu

35. Citu Savienības tiesību normu un principu, kurus iesniedzējtiesa ir norādījusi savā otrajā jautājumā, nozīmīgumu izskatāmajā lietā aplūkošu turpmāk, izskatot pirmo prejudiciālo jautājumu. Tādēļ es ierosinu atbildēt uz otro prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā noteiktais viena mēneša termiņš papildu informācijas sniegšanai pēc iestādes, kas izskata citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja iesniegtu PVN atmaksas pieteikumu, pieprasījuma, nav uzskatāms par prekluzīvu termiņu.

Par pirmā prejudiciālā jautājuma priekšmetu

36. Pirmā jautājuma mērķis ir ļaut iesniedzējtiesai izvērtēt valsts tiesību normas, kas izslēdz iespēju pārsūdzības procedūrā atsaukties uz papildu informāciju vai dokumentiem, kurus pieprasījusi pirmās instances nodokļu iestāde, bet kurus nodokļu maksātājs ir iesniedzis tikai apelācijas posmā otrās instances nodokļu iestādei, saderību ar Savienības tiesībām.

²¹ Viena mēneša termiņš tādas informācijas vai dokumentu iesniegšanai, kas parasti ir nodokļa maksātāja rīcībā, jo tie attiecas uz viņa paša uzņēmējdarbību, nešķiet pārmērīgi stingrs.

²² Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 20. maijs, *Dickmanns/EUIPO*, (C-63/20, EU:C:2021:406, 58. un 60. punkts).

37. Šī jautājuma burtiskais formulējums attiecas tikai uz Direktīvas 2008/9 23. panta 2. punkta interpretāciju. Tomēr šajā normā ir sniegta tikai norāde, ka uz pārsūdzībām par lēmumiem par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, attiecas tie paši noteikumi kā uz valsts nodokļa maksātāju pārsūdzībām. Lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi, manuprāt, ir nepieciešams paplašināt analīzi, ietverot arī citas Savienības tiesību normas un principus PVN jomā, it īpaši Direktīvas 2006/112 170. pantu, Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktu, kā arī līdzvērtības un efektivitātes principu un nodokļu neitralitātes principu. Turklāt iesniedzējtiesa Direktīvas 2006/112 170. pantu, kā arī efektivitātes un nodokļu neitralitātes principus ir minējusi savā otrajā jautājumā. Tādējādi ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai minētās Savienības tiesību normas un principi nepieļauj tādu valsts tiesību normu piemērošanu, kāda ir šo secinājumu 36. punktā aprakstītā norma. Šā jautājuma analīzi es sāksu, atgādinot attiecīgo Tiesas judikatūru.

Līdzšinējā Tiesas judikatūra

38. Tiesas judikatūrā ir noteikts, ka Direktīvas 2006/112 170. pantā paredzētās tiesības uz PVN nodokļa atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, ir līdzvērtīgas šīs direktīvas 168. pantā minētajām tiesībām atskaitīt valsts teritorijā samaksāto nodokli. Tas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kura mērķis ir atbrīvot nodokļu maksātājus no šī nodokļa sloga un tādējādi nodrošināt nodokļu neitralitāti. Tāpēc šīs tiesības ir šīs sistēmas neatņemama sastāvdaļa, un principā tās nevar būt ierobežotas²³.

39. Turklāt neitralitātes princips prasa, lai samaksātā nodokļa atskaitīšana vai atmaksāšana, ja ir izpildītas visas pamatprasības, notiktu arī tad, ja nodokļa maksātājs nav ievērojis noteiktas formālas prasības. Citādi varētu būt tikai tad, ja šādu formālu prasību neievērošana neļautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības²⁴. Attiecībā uz brīdi, kurā ir jāiesniedz pierādījumi, lai pierādītu, ka ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi tiesībām uz atmaksāšanu, Tiesa atzinusi, ka laikā neierobežota šādu pierādījumu iesniegšanas iespēja nozīmētu, ka nodokļu maksātāja stāvoklis attiecībā uz viņa tiesībām un pienākumiem pret nodokļu iestādi varētu tikt apšaubīts bezgalīgi, kas būtu pretrunā tiesiskās noteiktības principam²⁵.

40. Turklāt jautājumos, kurus nereglamentē Savienības tiesības, formālās prasības, kas saistītas ar tiesību uz PVN atmaksāšanu īstenošanu, saskaņā ar dalībvalstu procesuālās autonomijas principu ir noteiktas šo valstu tiesību aktos, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus. Saskaņā ar šiem principiem šādas prasības nedrīkst būt mazāk labvēlīgas par tām, ko piemēro līdzīgās situācijās valsts tiesībās, un nedrīkst padarīt neiespējamu vai ārkārtīgi sarežģītu tiesību uz atmaksāšanu īstenošanu praksē²⁶.

41. Visbeidzot, kā jau norādīju šo secinājumu sadaļā par otro prejudiciālo jautājumu, Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš nav prekluzīvs termiņš, līdz ar to nodokļu maksātājs var sniegt informāciju, ko iestāde, kas izskata PVN atmaksas pieteikumu, pieprasa tiesvedības tiesā posmā²⁷.

42. Pirmais prejudiciālais jautājums ir jāanalizē, ņemot vērā iepriekš aplūkoto judikatūru.

²³ Šajā nozīmē skat. spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 34.–36. punkts.

²⁴ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern*, (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. un 48. punkts).

²⁵ Šajā nozīmē skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 60. punkts.

²⁶ Šajā nozīmē skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 59. punkts.

²⁷ Spriedums *Sea Chefs Cruise Services*, rezolutīvā daļa.

Piemērošana šajā lietā

43. Pamatojoties uz šo secinājumu 38.–40. punktā aplūkoto judikatūru, Tiesa neizslēdza to dalībvalstu tiesību aktu saderību ar Savienības tiesībām, kuri neļauj tiesvedības stadijā pirmo reizi sniegt papildu informāciju par pieteikumu par PVN atmaksas pieprasījumu nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī²⁸, kā arī tiesību aktus, ar kuriem ir atļauts neņemt vērā nodokļa maksātāja iesniegtos pierādījumus par atbrīvojuma nosacījumu izpildi pēc nodokļu pārbaudes pabeigšanas²⁹. Tiesa tikai noteica, ka šādu noteikumu pieļaujamība saskaņā ar ES tiesībām ir atkarīga no efektivitātes un līdzvērtības nosacījumu izpildes³⁰, bet to izpildes pārbaudi atstāja valsts tiesu kompetencē.

44. Tādējādi Tiesa lēma gan situācijā, kad, sniedzot valsts tiesai norādījumus šajā jautājumā, tā uzskatīja, ka šie nosacījumi, it īpaši efektivitātes nosacījums, ir drīzāk izpildīti³¹, gan pretējā situācijā. Spriedumā *Nec Plus Ultra Cosmetics* Tiesa ir nospriedusi it īpaši, ka [a]tteikums ņemt vērā pierādījumus dienā, kas ir pirms [...] lēmuma par nodokļa uzlikšanu pieņemšanas, var pārmērīgi apgrūtināt Savienības tiesību sistēmā atzīto tiesību īstenošanu, ciktāl šāds atteikums nodokļa maksātājam ierobežo iespēju iesniegt pierādījumus par to, ka ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, kas ļauj saņemt atbrīvojumu no PVN. Valsts tiesiskais regulējums, kurš šajā nodokļa uzlikšanas procedūras stadijā nodokļa maksātājam neļauj sniegt trūkstošus pierādījumus, lai pamatotu tiesības, uz kurām viņš atsaucas, un kurā nav ņemti vērā iespējamie paskaidrojumi par iemesliem, kuru dēļ šie pierādījumi nav tikuši sniegti agrāk, tādējādi šķiet grūti savienojams ar samērīguma principu, kā arī ar PVN neitralitātes pamatprincipu³². Beigu beigās Tiesa jautājumu par valsts tiesiskā regulējuma saderību atstāja izlemšanai iesniedzējtiesai lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums.

45. Tomēr, manuprāt, līdzīgs lēmums šajā lietā būtu nepietiekams. PVN atmaksas procedūra nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, ir diezgan sīki reglamentēta Direktīvā 2008/9. Ja svarīgi jautājumi – un šāds jautājums neapšaubāmi ir minētās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētā termiņa neievērošanas ietekme uz nodokļu maksātāja tiesībām uz atmaksāšanu – tiktu reglamentēti tikai ar dalībvalstu tiesību aktiem, ar nosacījumu, ka ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, ko kontrolētu tiesas, tas būtu pretrunā Savienības likumdevēja veiktās saskaņošanas *effort utile*.

46. Ja runa ir par līdzvērtības principu, lai pārbaudītu valsts tiesību aktu saderību ar šo principu, ir nepieciešama šo tiesību aktu interpretācija, un tādēļ tas ir jāinterpretē dalībvalstu tiesām. Turklāt šajā lietā nekas neliecina, ka šis princips būtu pārkāpts, jo šķiet, ka šajā lietā piemērojamās valsts tiesību normas ir vispārēji piemērojamas visām nodokļu procedūrām. Tomēr es uzskatu, ka Tiesai būtu jāienem stingrāka nostāja attiecībā uz šo noteikumu saderību ar efektivitātes principu.

47. Atgādināšu, ka saskaņā ar efektivitātes principu dalībvalstu procesuālās autonomijas ietvaros pieņemtajiem valsts noteikumiem nevajadzētu radīt situāciju, kas ārkārtīgi apgrūtinā vai praktiski padara neiespējamu indivīdiem aizstāvēt savas tiesības, kas izriet no Savienības tiesībām³³. Savukārt saskaņā ar Ungārijas tiesību aktiem nodokļa maksātājs, kurš nav savlaicīgi iesniedzis iestādei, kas izskata viņa PVN atmaksas pieteikumu, papildu informāciju, kuru šī iestāde ir

²⁸ Spriedums *GE Auto Service Leasing*.

²⁹ Spriedums, 2023. gada 2. marts, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, rezolutīvā daļa).

³⁰ Šo secinājumu 39. punktā izklāstītās judikatūras izpratnē.

³¹ Skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 61. punkts.

³² Spriedums, 2023. gada 2. marts, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, 37. punkts).

³³ Šajā nozīmē skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 59. punkts.

pieprasījusi, pamatojoties uz Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punktu, nevar izlaboto šo kļūdu, iesniedzot to pārsūdzības procedūras posmā, kurā tiek pārsūdzēts minētās iestādes lēmums par pieteikumu. Tā vietā viņš var, ievērojot zināmus nosacījumus, efektīvi iesniegt šo informāciju tiesvedībā tiesā pēc tam, kad šāds lēmums ir apstrīdēts³⁴. Manuprāt, šāds tiesiskais regulējums pārmērīgi apgrūtina nodokļa maksātāju, kuri neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, iespēju pieprasīt nodokļu atmaksāšanu.

48. Ar Direktīvu 2008/9 ir ieviesti vairāki procesuālie termiņi, kas ir jāievēro gan kompetentajām valsts iestādēm, gan attiecīgajiem nodokļa maksātājiem³⁵. Tomēr šīs puses nav vienādās pozīcijās attiecībā uz to tiesībām saskaņā ar šo direktīvu vai Savienības PVN tiesību aktiem plašākā nozīmē. Šie noteikumi galvenokārt ir paredzēti nodokļu maksātāju stāvokļa aizsardzībai un uzlabošanai, savukārt nodokļu sistēma aizsargā sabiedrības intereses, nodrošinot tās pareizu darbību. Tas ir īpaši svarīgi PVN sistēmā, kas ir balstīta uz nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājiem principā nav jāuzņemas ar nodokļiem saistītais ekonomiskais slogs. No šī viedokļa Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš, manuprāt, ir paredzēts diviem mērķiem. Pirmkārt, tas sniedz garantiju nodokļa maksātājiem attiecībā uz tiem paredzēto minimālo laiku, neļaujot nodokļu iestādēm patvaļīgi noteikt pārāk īsus termiņus papildu informācijas sniegšanai. Otrkārt, tas ļauj pabeigt visu atmaksas pieteikuma procedūru minētās direktīvas 21. pantā noteiktajā termiņā. Tādējādi šis termiņš ir noteikts nodokļu maksātāju, nevis nodokļu administrācijas interesēs.

49. Protams, kā Tiesa jau ir norādījusi, procesuālie termiņi ir paredzēti arī tam, lai nodrošinātu, ka nodokļa maksātāja tiesiskā stāvokļa nenoteiktība netiktu pagarināta bezgalīgi³⁶. Attiecībā uz PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, šim mērķim it īpaši ir paredzēts Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punktā noteiktais termiņš atmaksas pieteikuma iesniegšanai, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ir prekluzīvs termiņš³⁷, kura neievērošanas sekas ir tiesību uz atmaksāšanu zaudēšana. Savukārt tad, ja administratīvās pārsūdzības procedūras stadijā nodokļu maksātājam tiek atļauts sniegt papildu informāciju, ko no viņa pieprasījusi pirmās instances iestāde, tas nerada apdraudējumu, ka bezgalīgi tiks pagarināta šī nodokļa maksātāja tiesiskā stāvokļa nenoteiktība. Uz šādu procedūru pēc būtības attiecas stingri procesuālie termiņi – tostarp galvenokārt pārsūdzības iesniegšanas termiņš – un parasti tā notiek viegli paredzamā termiņā.

50. Es, protams, saprotu, ka var būt nepatīkami, ja nodokļu maksātājs, kuram pirmās instances iestāde pienācīgi pieprasījusi sniegt noteiktu informāciju, bez pamatota iemesla to nesniedz termiņā un dara to pārsūdzības procedūras posmā. Tomēr šādā situācijā Direktīvas 2008/9 26. panta otrā daļa atbrīvo atmaksas dalībvalsti no pienākuma maksāt procentus par jebkuru maksājamu summu izmaksas nokavējumu, tātad nodokļa maksātājs ir tas, kurš sedz izmaksas par nokavējumu, par kuru viņš ir atbildīgs. Es varu arī iedomāties, ka valsts tiesību akti šādos gadījumos paredz nolaidīgajam nodokļu maksātājam uzlikt papildu administratīvās izmaksas, kas radušās viņa nolaidības dēļ.

51. Savukārt tas, ka nodokļa maksātājam tiek liegta iespēja pēc termiņa beigām sniegt informāciju, lai pamatotu savas tiesības uz atmaksāšanu, lai gan valsts tiesībās ir paredzēta šāda iespēja³⁸, un tas var liegt viņam tiesības uz atmaksāšanu, manuprāt, ir nesamērīgi un pretrunā efektivitātes

³⁴ Skat. šo secinājumu 8. un 9. punktā aplūkotos valsts tiesību aktus.

³⁵ Skat. arī šīs direktīvas 2. apsvērumu.

³⁶ Šajā ziņā skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, 60. punkts.

³⁷ Skat. spriedumu *Sea Chefs Cruise Services*, 39. punkts un tajā minētā judikatūra.

³⁸ Proti, pirmās instances lēmuma pārsūdzības procedūra.

principam, jo tas pārmērīgi apgrūtina šo tiesību īstenošanu, turklāt bez acīmredzamas vajadzības. Atgādināšu, ka tās ir kopējās PVN sistēmas pamattiesības, kas veido šīs sistēmas darbības mehānisma būtību un ko principā nedrīkst ierobežot³⁹. Tādējādi šo tiesību ierobežošana tikai formālu iemeslu dēļ, ja ir izpildīti šo tiesību materiāltiesiskie nosacījumi, būtu pretrunā arī Direktīvas 2006/112 170. pantam, saskaņā ar kuru visiem nodokļa maksātājiem, kas atbilst šiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem, ir tiesības uz atmaksāšanu.

52. Šo secinājumu nemaina nodokļa maksātāja eventuālā iespēja atsaukties uz papildu informāciju, kas pamato viņa tiesības uz PVN atmaksāšanu tiesvedībā tiesā. Tas liek nodokļa maksātājam apstrīdēt tiesā lēmumu par atteikumu atmaksāt nodokli (vai, kā šajā gadījumā, izbeigt procedūru), lai novērstu formālu procesuālu trūkumu, lai gan administratīvajā pārsūdzības procedūrā to varēja izdarīt vienkāršāk un ātrāk.

53. Turklāt, kā jau norādīju šo secinājumu sadaļā, kas veltīta otrā uzdotā jautājuma analīzei, Tiesa spriedumā *Sea Chefs Cruise Services* ir nospriedusi, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punktā noteiktais termiņš nav prekluzīvs termiņš, tāpēc nodokļa maksātājam ir tiesības tiesvedībā atsaukties uz informāciju, kuru tas nav sniedzis šajā tiesību normā noteiktajā termiņā pēc iestādes, kas izskata viņa PVN atmaksas pieteikumu, pieprasījuma. Tas pats būtu jāattiecinā uz administratīvo pārsūdzības procedūru, ja valsts tiesību aktos ir paredzēta šāda procedūra attiecībā uz lēmumiem par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī⁴⁰. Visi Tiesas iepriekš minētajā spriedumā izvirzītie argumenti ir vienlīdz piemērojami šādai procedūrai. Tādējādi neiespējamība iesniegt papildu informāciju administratīvās pārsūdzības procedūrā, ja valsts tiesībās ir paredzēta šāda procedūra, būtu pretrunā Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkta interpretācijai, ko Tiesa pieņēma spriedumā *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Iepriekš minētie apsvērumi acīmredzami attiecas uz situāciju, kurā ir izpildīti tiesību uz PVN atmaksāšanu materiāltiesiskie nosacījumi un nodokļa maksātāja kavēšanās sniegt pieprasīto papildu informāciju nav vērsta uz krāpšanu vai tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Pretējā situācijā dalībvalstīm, protams, ir tiesības piemērot valsts tiesību aktos paredzētos pasākumus, lai novērstu šādu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Tomēr, kā Tiesa jau ir norādījusi, tas, ka nodokļu maksātājs ir iesniedzis papildu informāciju tikai vēlākā procesa posmā, pats par sevi nav uzskatāms par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu⁴².

Atbilde uz jautājumu

55. Tādējādi es ierosinu atbildēt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2006/112 170. pants, Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts, kā arī efektivitātes un nodokļu neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu piemērošanu, kas izslēdz iespēju pārsūdzības procedūrā atsaukties uz papildu informāciju vai dokumentiem, kurus pieprasījusi pirmās instances nodokļu iestāde un kurus nodokļu maksātājs iesniedzis otrās instances nodokļu iestādei tikai pārsūdzības procedūras stadijā.

³⁹ Skat. šo secinājumu 38. un 39. punktā minēto judikatūru.

⁴⁰ Kā minēju šo secinājumu 24. punktā.

⁴¹ Un kā es esmu norādījis šo secinājumu 26.–30. punktā, šo interpretāciju neapstrīd arī vēlākais spriedums *GE Auto Service Leasing*, kas balstīts uz citām, mazāk specifiskām Savienības tiesību normām.

⁴² Šajā nozīmē skat. spriedumu *GE Auto Service Leasing*, rezolutīvās daļas 2. punkts.

Par trešo prejudiciālo jautājumu

56. Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2008/9 23. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādas valsts tiesību normas piemērošanu, saskaņā ar kuru procedūra attiecībā uz pieteikumu par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kurš veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, ir jāizbeidz, neizskatot PVN atmaksas pieteikumu, ja šis nodokļa maksātājs nav izpildījis pienākumu sniegt papildu informāciju, ko pieprasījusi iestāde, kas izskata pieprasījumu, pamatojoties uz minētās direktīvas 20. pantu. Lai gan iesniedzējtiesa savā jautājumā atsaucas tikai uz Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punktu, no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka šī tiesa vēlas noskaidrot, vai lēmums izbeigt procedūru ir pielīdzināms lēmumam atteikt nodokļu atmaksāšanu. Šis jautājums ir reglamentēts minētās direktīvas 23. panta 2. punkta otrajā daļā. Tāpēc es ierosinu uzskatīt, ka trešais jautājums ir par Direktīvas 2008/9 23. pantu kopumā.

57. Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punktā ir noteikts pienākums norādīt pamatojumu lēmumam, ar kuru ir atteikta PVN atmaksa. Saskaņā ar minētās direktīvas 23. panta 2. punkta pirmo daļu nodokļu maksātājam ir jābūt tādiem pašiem pārsūdzības līdzekļiem pret šādu lēmumu, kādi saskaņā ar atmaksas dalībvalsts tiesību aktiem ir pieejami valsts nodokļu maksātājiem. Visbeidzot, tās pašas direktīvas 23. panta 2. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka nodokļu maksātājam, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, ir jābūt pieejamām tādām pašām administratīvajām vai tiesas procedūrām kā vietējiem nodokļu maksātājiem, kas atrodas tādā pašā situācijā, ja lēmuma par atmaksas pieteikumu nepieņemšana nenozīmē ne to, ka tiesības uz atmaksāšanu ir piešķirtas, ne arī to, ka atmaksa ir atteikta. Savukārt ja atmaksas valsts tiesību akti neparedz šādas procedūras, lēmuma nepieņemšana ir uzskatāma par atmaksas atteikumu.

58. Manuprāt, šīs tiesību normas ir jāsaprot tādējādi, ka gadījumā, ja PVN atmaksas pieteikuma procedūra tiek izbeigta bez šī pieteikuma izskatīšanas, piemēram, kā tas ir pamatlietā, pieņemot lēmumu par procedūras izbeigšanu, pamatojoties uz to, ka nodokļa maksātājs noteiktajā termiņā nav sniedzis no viņa pieprasīto papildu informāciju, nodokļa maksātājam ir jābūt efektīviem administratīviem vai pārsūdzības tiesā līdzekļiem, kas viņam ļautu pieprasīt, lai viņa pieteikums tiktu izskatīts atkārtoti. Piebildešu, ka šādam lēmumam par procedūras izbeigšanu vai citai tās pabeigšanas formai būtu jāietver pamatojums, jo tas ir nosacījums, lai efektīvi izmantotu pārsūdzības tiesības. Turpretī ja nav atbilstoša pārsūdzības līdzekļa, procedūras izbeigšana, neizskatot pieteikumu, ir jāuzskata par lēmumu par atmaksas atteikumu ar visām no Direktīvas 2008/9 23. panta 1. punkta un 2. punkta pirmās daļas izrietošajām sekām.

59. Šāda citēto noteikumu konstrukcija izriet no PVN atmaksas nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, īpašā rakstura. Atšķirībā no tiesībām uz atskaitīšanu, kuras īsteno pats nodokļa maksātājs, maksājot nodokli nodokļu iestādēm, lai īstenotu tiesības uz atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, kuras ir līdzvērtīgas atskaitīšanas tiesībām, ir nepieciešama atmaksas dalībvalsts pozitīva rīcība, pieņemot lēmumu par atmaksāšanu un samaksājot attiecīgās summas. Šādos apstākļos procedūras izbeigšana, neizskatot pieteikumu, un sekojoši šāda pozitīva lēmuma neesamība praksē ir līdzvērtīga atteikumam atmaksāt nodokli. Tādēļ nodokļa maksātājam ir jābūt efektīviem pārsūdzības līdzekļiem pret šādu tiesvedības izbeigšanu.

60. Šajā lietā, ja Tiesa piekristu manam ierosinājumam atbildei uz pirmo un otro prejudiciālo jautājumu, ka pārsūdzības līdzekļiem, kas nodokļa maksātājam ir pieejami pēc procedūras pabeigšanas bez atmaksas pieteikuma izskatīšanas, ir jāļauj nodokļa maksātājam, cita starpā, atsaukties uz papildu informāciju, kuru tas nav savlaicīgi sniedzis pēc iestādes, kas izskata

pieteikumu, pieprasījuma, kas formulēts, pamatojoties uz Direktīvas 2008/9 20. pantu. Pretējā gadījumā, izbeidzot procedūru bez pieteikuma izskatīšanas, nodokļa maksātājam nebūtu iespējams novērst kļūdu, kas izpaudusies kā papildu informācijas iesniegšanas termiņa neievērošana, un šis termiņš pats par sevi kļūtu par prekluzīvu termiņu, kas ir pretrunā Tiesas secinājumam lietā *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Tādējādi es ierosinu uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2008/9 23. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā nav tādas valsts tiesību normas piemērošanu, saskaņā ar kuru procedūra attiecībā uz pieteikumu par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, tiek izbeigta, neizskatot atmaksas pieteikumu, ja šis nodokļa maksātājs nav izpildījis pienākumu sniegt papildu informāciju pēc iestādes, kas izskata pieteikumu, pieprasījuma, kurš formulēts saskaņā ar šī direktīvas 20. pantu, ar nosacījumu, ka valsts tiesībās ir paredzēta efektīva lēmuma par procedūras izbeigšanu pārsūdzības procedūra, kas ļauj nodokļa maksātājam šīs procedūras gaitā it īpaši atsaukties uz papildu informāciju, kuru tas nav sniedzis termiņā izbeigtajā procedūrā. Pretējā gadījumā lēmums par procedūras izbeigšanu būtu jāuzskata par lēmumu par atmaksas atteikumu.

Secinājumi

62. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai sniegt šādu atbildi uz *Fővárosi Törvényszék* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem:

- 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, 20. panta 2. punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tajā noteiktais viena mēneša termiņš papildu informācijas sniegšanai pēc iestādes, kas izskata citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja iesniegtu PVN atmaksas pieteikumu, pieprasījuma nav uzskatāms par prekluzīvu termiņu.

- 2) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 170. pants, Direktīvas 2008/9 20. panta 2. punkts, kā arī efektivitātes un nodokļu neitralitātes principi

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tiem ir pretrunā tādu valsts tiesību normu piemērošana, ar ko tiek izslēgta iespēja pārsūdzības procedūrā atsaukties uz papildu informāciju vai dokumentiem, kurus pieprasījusi pirmās instances nodokļu iestāde, bet kurus nodokļu maksātājs ir iesniedzis tikai pārsūdzības procedūras posmā otrās instances nodokļu iestādei.

- 3) Direktīvas 2008/9 23. pants

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tam pretrunā nav tādas valsts tiesību normas piemērošana, saskaņā ar kuru procedūra attiecībā uz pieteikumu par PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājam, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, tiek izbeigta, neizskatot atmaksas pieteikumu, ja šis nodokļa maksātājs nav izpildījis pienākumu sniegt papildu informāciju pēc iestādes, kas izskata pieteikumu, pieprasījuma, kurš formulēts saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu, ar nosacījumu, ka valsts tiesībās ir paredzēta efektīva pret lēmuma par procedūras izbeigšanu pārsūdzības procedūra, kas ļauj nodokļa maksātājam šīs procedūras gaitā it īpaši atsaukties uz papildu informāciju, kuru tas nav sniedzis termiņā izbeigtajā procedūrā. Pretējā gadījumā lēmums par procedūras izbeigšanu būtu jāuzskata par lēmumu par atmaksas atteikumu.