

Lieta C-258/19

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2019. gada 27. marts

Iesniedzējtiesa:

Kúria (Augstākā tiesa, Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 7. marts

Kasācijas sūdzības iesniedzēja:

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.

Atbildētāja kasācijas instancē:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārsūdzību pārvalde, Ungārija)

***Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija),**

lemjot kasācijas instancē,

rīkojums

[..]

Kasācijas sūdzības iesniedzēja: *EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.* ([..] Budapešta [..])

[..]

Atbildētāja kasācijas instancē: *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārsūdzību pārvalde, Ungārija) ([..] Budapešta [..])

[..]

Strīda priekšmets: pieteikums par administratīvas lietas ierosināšanu nodokļu jomā

[*omissis*: valsts tiesību procesuālie apsvērumi]

Rezolutīvā daļa

Kúria [...] uzsāk prejudiciālā nolēmuma procedūru, uzdodot šādus prejudiciālus jautājumus:

- 1) Vai dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanas mērķiem tiek ņemts vērā tikai brīdis, kad iestājās nodokļa iekasējamības gadījums, neraugoties uz to, ka par izpildes apmēru starp pusēm bija civiltiesisks strīds, kas tika atrisināts tiesas ceļā, un ka rēķins tika izrakstīts tikai pēc tam, kad tika pasludināts galīgs spriedums, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam un PVN atskaitīšanas tiesību formālajiem nosacījumiem?
- 2) Ja atbilde ir apstiprinoša, vai var pārsniegt dalībvalsts tiesiskajā regulējumā noteikto noilguma termiņu PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanai, kas ir pieci gadi no brīža, kad tika sniegti pakalpojumi?
- 3) Ja atbilde ir apstiprinoša, vai atskaitīšanas tiesību īstenošanu ietekmē rēķina saņēmēja rīcība šajā lietā, proti, apstāklis, ka tas samaksāja ar galīgu spriedumu līgumpartnerim noteikto atlīdzību tikai pēc tam, kad līgumpartneris bija uzsācis piespiedu izpildes procedūru, kā rezultātā rēķins tika izrakstīts tikai pēc noilguma termiņa beigām?

Atbilstošais [tiesiskais regulējums]

Savienības tiesību normas, kas bija spēkā pakalpojumu sniegšanas laikā:

Padomes Sestā direktīva (1977. gada 17. maijs) 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”)

“10. pants

1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

b) nodoklis kļūst “iekasējams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]

[..]

Neatkarīgi no iepriekš izklāstītajiem noteikumiem dalībvalstis var noteikt, ka dažiem darījumiem vai nodokļa maksātāju kategorijām nodoklis kļūst iekasējams vai nu:

- ne vēlāk par faktūras vai dokumenta, kurš kalpo par faktūru, izdošanu, vai
- ne vēlāk par cenas saņemšanu, vai
- gadījumā, ja nav izdota faktūra vai dokuments, kurš kalpo par faktūru, vai tas ir izdots vēl, – noteiktā laikā no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, dienas.

[..]”

“17. pants

Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma

1) Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2) Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]”

“18. pants

Noteikumi, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu

1. Lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

a) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktūrai, kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

[..]”

Savienības tiesību normas, kas bija spēkā, kad tika izrakstīts rēķins:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”)

“62. pants

Šā panta nozīmē:

- 1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
- 2) “nodokļa iekasējamība” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

“63. pants

Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

“Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma

167. pants

Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

“168. pants

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 kuru 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;

[..]”

“Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu

178. pants

Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

- a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu;

[..]”

Ungārijas tiesību normas, kas bija spēkā pakalpojumu sniegšanas laikā:

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (1992. gada Likums LXXIV par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “iepriekšējais PVN likums”))

16. pants

1) Ja vien 17. un 18. pantā nav noteikts citādi, preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas gadījumā nodoklis kļūst iekasējams izpildes brīdī vai attiecīgi daļējas izpildes brīdī (turpmāk tekstā abi gadījumi kopā – “izpilde”).

2) Ja vien šajā likumā nav noteikts citādi, izpildes brīdis tiek noteikts saskaņā ar *Polgári Törvénykönyv* (Civilkodeksu) [..].

32. pants

1. Nodokļa maksātājam saskaņā ar 34. pantu ir tiesības atskaitīt no nodokļa summas, kas viņam jāmaksā:

a) nodokļa summu, kuru cits nodokļa maksātājs, tostarp – tā tiesiskais priekštecis (sabiedrības reorganizācijas gadījumā) vai nodokļa maksātājs, uz kuru attiecas Likums par vienkāršoto uzņēmumu ienākuma nodokli, ir pārnēsis uz to saistībā ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu; [..]

35. pants

1. Ja vien Likumā par nodokļu uzlikšanas kārtību nav paredzēts citādi, tiesības uz atskaitīšanu var īstenot tikai tad, ja ir dokumenti, kuri apliecina iepriekš samaksātā nodokļa summu. Par tādiem tiek uzskatīti šādi dokumenti, kas ir izrakstīti nodokļa maksātāja vārdā:

a) rēķini un vienkāršotie rēķini [32. panta 1. punkta a) un g) apakšpunkta gadījumā]; [..]

Ungārijas tiesību normas, kas bija spēkā, kad tika izrakstīts rēķins:

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”)

55. pants

1. Nodoklis kļūst iekasējams, kad ar nodokli apliekamais darījums tiek faktiski izpildīts (turpmāk tekstā – “izpilde”).

119. pants

1. Ja vien šajā likumā nav noteikts citādi, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas, kad ir jāaprēķina priekšnodoklim atbilstošais veicamais nodokļa maksājums (120. pants).

120. pants

Ja nodokļa maksātājs, kas rīkojas šajā statusā, lieto vai kā citādi izmanto preces vai pakalpojumus, lai veiktu ar nodokli apliekamas preču piegādes vai sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus, tam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kas tam jāmaksā, summu, kuru:

a) saistībā ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu uz to pārnēsis cits nodokļa maksātājs – tostarp personas vai struktūras, kurām ir jāmaksā vienkāršotais uzņēmumu ienākuma nodoklis. [..]

127. pants

1. Objektīvs tiesību uz atskaitījumu īstenošanas priekšnoteikums ir, ka nodokļu maksātājam personiski ir:

a) 120. panta a) punktā norādītajos apstākļos – uz viņa vārdu izrakstīts rēķins, kas apliecina darījuma izpildi; [..]

Ungārijas procesuālās tiesību normas, kas attiecas uz atskaitīšanas tiesību īstenošanu:

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums XCII par nodokļu uzlikšanas kārtību; turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu uzlikšanas kārtību”).

164. pants

1. Tiesības uz nodokļa konstatēšanu noilgst, kad ir pagājuši pieci gadi pēc tā kalendārā gada pēdējās dienas, kurā vajadzēja iesniegt deklarāciju vai paziņojumu par nodokli vai kurā, ja nebija iesniegta deklarācija vai paziņojums, vajadzēja samaksāt nodokli. Tiesības lūgt valsts atbalstu un tiesības lūgt pārmaksāto summu atmaksāšanu noilgst, – ja vien tiesību aktos nav noteikts citādi, – kad ir pagājuši pieci gadi pēc tā kalendārā gada pēdējās dienas, kurā šīs tiesības radās.

Fakti

1996. gada 12. novembrī un 1997. gada 17. septembrī kasācijas sūdzības iesniedzēja noslēdza ar kādu komercsabiedrību būvdarbu līgumus darbu veikšanai saistībā ar gaisa telekomunikāciju tīklu. Saskaņā ar līgumiem darbuzņēmējs nevarēja prasīt atlīdzību par to darbu daļu izpildi, ko pasūtītājs kasācijas sūdzības

iesniedzējai nav apstiprinājis. Kasācijas sūdzības iesniedzēja samaksāja darbuizdevēm tikai daļu atlīdzības, ņemot vērā to, ka starp pusēm radās strīds par atlīdzības apmēru. Darbuizdevējs pieprasīja sev pienākošās atlīdzības samaksu, šajā nolūkā uzsākot tiesvedību, kuras rezultātā *Fővárosi Ítéltábla* (Galvaspilsētas Budapeštas apgabala apelācijas tiesa, Ungārija) ar 2004. gada 17. septembra spriedumu Nr. 3.Pf.20.756/2004/5 piesprieda kasācijas sūdzības iesniedzējai samaksāt 19 703 394 HUF, kā arī atbilstošos procentus. Kasācijas sūdzības iesniedzēja par šo spriedumu iesniedza pieteikumu par nolēmuma pārskatīšanu, bet *Legfelsőbb Bíróság* (Augstākā tiesa, Ungārija [Tulkotāja piezīme: *Kúria* nosaukums līdz 2012. gadam]) ar 2010. gada 5. oktobra spriedumu Nr. Pfv.VII.21.212/2010/6 atstāja spēkā *Fővárosi Ítéltábla* spriedumu. Kasācijas sūdzības iesniedzēja samaksāja darbuizdevēm atlīdzību piespiedu izpildes procedūrā, un darbuizdevējs pēc kasācijas sūdzības iesniedzējas pieprasījuma 2011. gada 15. jūnijā izrakstīja rēķinu, kurā kā izpildes datumu norādīja 2011. gada 6. jūniju.

- 2 Kasācijas sūdzības iesniedzēja atskaitīja pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – – “PVN”) 3 940 679 HUF apmērā, kas bija norādīts rēķinā, saskaņā ar 2011. gada otrā ceturkšņa PVN deklarāciju. Nodokļu administrācija pirms summas samaksas veica pārbaudi, kuras rezultātā konstatēja, ka kasācijas sūdzības iesniedzēja bija iesniegusi nepamatotu atmaksas pieteikumu un uzlika tai sodanaudu 394 000 HUF apmērā. Nodokļu administrācija uzskatīja, ka saskaņā ar iepriekšējā PVN likuma 36. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 16. panta 15. punktu noilguma termiņu sāka skaitīt 2004. gada 31. decembrī, tādēļ tiesības prasīt PVN atmaksu bija noilgušas 2009. gada 31. decembrī. Kasācijas sūdzības iesniedzēja nepiekrita nodokļu administrācijas viedoklim, šajā nolūkā ceļot pieteikumu par administratīvas lietas ierosināšanu, kurš tika noraidīts pirmās instances tiesā. Vēlāk *Kúria* ar spriedumu Nr. Kfv.V.35.490/2014/5 atcēla gan atbildētājas lēmumu, gan pirmās pakāpes [nodokļu] administrācijas pieņemto lēmumu, uzdodot pēdējai sākt procedūru no jauna. *Kúria* uzskatīja, ka pretēji tam, kā uzskatīja nodokļu administrācija, nebija piemērojams iepriekšējā PVN likuma 16. panta 15. punkts, bet gan vajadzēja izpildes brīdi noteikt saskaņā ar likuma vispārējiem noteikumiem.
- 3 Jaunajā [administratīvajā] procedūrā nodokļu administrācija, pamatojoties uz *Fővárosi Ítéltábla* spriedumu, noteica kā izpildes datumu 1998. gada 16. novembri un tādējādi noraidīja tiesības atskaitīt PVN noilguma dēļ. Saskaņā ar [administratīvā] lēmuma pamatojumu iepriekšējais PVN likums skaidri saistīja atskaitīšanas tiesību rašanos ar brīdi, kad ir jāaprēķina veicamais nodokļa maksājums. Tādēļ tiesības atskaitīt samaksāto nodokli par [pakalpojuma] iegādi rodas tajā pašā brīdī, kurā par šo pašu darījumu nodoklis kļūst iekasējams no pakalpojuma sniedzēja. Nodokļu administrācija uzskatīja, ka darbuizdevēja izrakstītajā rēķinā bija norādīts nepareizs izpildes datums, ņemot vērā to, ka faktiski izpilde jau bija notikusi 1998. gada 16. novembrī, tādēļ kasācijas sūdzības iesniedzējas atskaitīšanas tiesības arī bija sākušās tajā pašā brīdī. Tā uzsvēra, ka rēķinā norādāmais izpildes datums neattiecas uz samaksu, bet gan pušu savstarpējā saimnieciskā darījuma īstenošanu.

- 4 Savā pieteikumā par administratīvas lietas ierosināšanu kasācijas sūdzības iesniedzēja apgalvoja, ka noteikumi par nodokļa konstatēšanas tiesībām un to noilgumu nebija piemērojami kasācijas sūdzības iesniedzējas prasījuma noilgumam. Atsaucoties uz *Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény* (Ungārijas Civiltkodekss, kas pieņemts ar 1959. gada Likumu IV) 326. panta 1. un 2. punktu, tā minēja, ka noilguma termiņš vispār nebija sācies, bet gan palika nenoteikts. Nodokļa atskaitīšanas tiesības nesākās līdz brīdim, kad kasācijas sūdzības iesniedzējas rīcībā bija pareizi izrakstīts rēķins. Saskaņā ar iepriekšējā PVN likuma 35. pantu atskaitīšanas tiesību īstenošanas nosacījums ir tāds, ka nodokļu maksātāja rīcībā ir uz viņa vārdu izrakstīts rēķins par darījumu. Taču līdz 2011. gadam kasācijas sūdzības iesniedzējas rīcībā nebija šāda rēķina. Kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, ka, īstenojot atskaitīšanas tiesības, būtiska bija samaksa, ko tā bija veikusi. Tā bija apmaksājusi darbuzņēmēja rēķinu 2011. gada otrajā ceturksnī, jo līdz šim brīdim nebija izpildīta prasība, ka otrs nodokļa maksātājs būtu pārnēsis uz kasācijas sūdzības iesniedzēju PVN summu. [Administratīvajā] lēmumā pieņemtā nostāja sekas esot tādas, ka darbuzņēmējs iemaksātu Valsts kasē PVN summu, kas ir pārnesta uz kasācijas sūdzības iesniedzēju, un kasācijas sūdzības iesniedzēja nevarētu ne atskaitīt, ne saņemt atmaksu par šo summu.
- 5 Pirmās instances tiesa noraidīja kasācijas sūdzības iesniedzējas pieteikumu par administratīvas lietas ierosināšanu.
- 6 Starp pusēm nav strīda par to, ka darbuzņēmējs savus pienākumus saskaņā ar būvdarbu līgumiem, kas ir noslēgti ar kasācijas sūdzības iesniedzēju, izpildīja 1998. gadā. No pieņemtā tiesas sprieduma civillietā starp pusēm izriet, ka kasācijas sūdzības iesniedzējas rīcībā liedza darbuzņēmējam izrakstīt rēķinu par atlīdzību, ņemot vērā to, ka līdz piespiedu izpildes procedūrai kasācijas sūdzības iesniedzēja nesamaksāja darbuzņēmējam tam pienākošos summu, un to, ka tas izrakstīja rēķinu pēc samaksas saņemšanas. Saskaņā ar rēķinu izpildes brīdis bija 2011. gada 6. jūnijs, bet pirmās instances tiesa uzskata, ka atbildētāja bija pamatoti norādījusi, ka darbuzņēmējs nevarēja izpildīt darījumu 2011. gadā, jo jau bija to faktiski izdarījis 1998. gadā. Minētā tiesa arī piekrita atbildētājai, ka izpildes brīdis neattiecas uz rēķinā norādītā saimnieciskā darījuma apmaksu un ka ar apmaksu nav saistīts kasācijas sūdzības iesniedzējas atskaitīšanas tiesību termiņa sākums, bet gan tas attiecas uz saimnieciskā darījuma reālo izpildi.
- 7 No noteikumiem par noilgumu, kas ir noteikti Likuma par nodokļu uzlikšanas kārtību 164. pantā, izriet, ka tiesības prasīt nodokļa atmaksu noilgst piecus gadus pēc tā kalendārā gada pēdējās dienas, kurā šīs tiesības radās. Pirmās instances tiesa norādīja, ka, kā savā spriedumā bija konstatējusi arī *Fővárosi Ítéltábla*, vajadzēja atzīt kasācijas sūdzības iesniedzējas atbildību tajā, ka darbuzņēmējs nevarēja izrakstīt rēķinu termiņā. Pirmās instances tiesa uzskatīja, ka atbildētāja bija likumīgi noteikusi izpildes brīdi pretēji rēķinā norādītajam, tādējādi atbildētājai bija tiesības iebilst pret kasācijas sūdzības iesniedzējas lūgumu par nodokļa atmaksu, ņemot vērā to, ka atskaitīšanas tiesības bija noilgušas, jo bija pagājuši pieci gadi kopš termiņa sākšanās brīža.

- 8 Kasācijas sūdzības iesniedzēja ir pārsūdzējusi galīgo spriedumu kasācijas instancē, prasot tā atcelšanu un jauna likumīga lēmuma pieņemšanu. Tā uzskata, ka gan pirmās instances tiesa, gan atbildētāja kļūdaini interpretē nodokļa konstatēšanas tiesību noilgumu, ņemot vērā, ka šis noilguma termiņš attiecas nevis uz kasācijas sūdzības iesniedzēju, bet gan uz nodokļa maksātāju, kas izraksta rēķinu un gūst ieņēmumus. Kasācijas sūdzības iesniedzēja arī uzsver, ka atskaitīšanas tiesības neradās, kamēr tās rīcībā nebija pareizi izrakstīta rēķina. Tādēļ, tā kā nebija rēķina, kasācijas sūdzības iesniedzēja nevarēja izmantot savas atskaitīšanas tiesības. Tā apgalvo, ka laika posmā, kad nav izpildīti atskaitīšanas tiesību nosacījumi, noilguma termiņa tecējums nav iespējams. Kasācijas sūdzības iesniedzēja noliedz, ka tā savas rīcības dēļ būtu atbildīga par to, ka rēķins netika izrakstīts, norādot, ka rēķina izrakstītājs varēja būt to izrakstījis jebkurā brīdī, bet strīds par atlīdzības apmēru liedza tai izpildīt savu rēķina izrakstīšanas pienākumu. No iepriekšējā PVN likuma 32. panta gramatiskās interpretācijas izriet, ka līdz nodokļa pārņemšanai kasācijas sūdzības iesniedzējai nebija tiesību atskaitīt nodokli un arī nevarēja sākties noilguma termiņš. No otras puses, kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, ka līguma izpilde nozīmē, ka to izpilda abas puses, ne tikai kāda viena no tām.
- 9 Atbildes rakstā uz kasācijas sūdzību atbildētāja lūdz atstāt spēkā galīgo spriedumu, uzsverot, ka rēķinā norādītais izpildes brīdis neattiecas uz apmaksu, bet gan pušu savstarpējā saimnieciskā darījuma īstenošanu. Tādēļ tā uzskata, ka galīgajā spriedumā ir pareizi noteikts izpildes brīdis un tādējādi arī brīdis, kad iestājas noilgums.

Kúria viedoklis

- 10 Iepriekš aprakstītajos lietās apstākļos, kad starp pusēm rodas strīds par pakalpojuma atlīdzības apmēru un šis apmērs tiek noteikts ar tiesas spriedumu, un rēķins netiek izrakstīts līdz faktiskās samaksas brīdim, *Kúria* jautā, vai ir jāignorē Sestās direktīvas un PVN direktīvas noteikumi, kas attiecas uz izpildi un tādējādi nodokļa pārņemšanu, un vai bez rēķina, kas ir atskaitīšanas tiesību formāls nosacījums, ir iespējams nepiemērot dalībvalsts tiesisko regulējumu par noilgumu. *Kúria* arī jautā, vai atskaitīšanas tiesību īstenošanu ietekmē fakts, ka kasācijas sūdzības iesniedzēja labprātīgi neizpildīja savu samaksas pienākumu saskaņā ar galīgo spriedumu, bet gan izpildīja to darbuzņēmēja ierosinātajā piespiedu izpildes procedūrā, turklāt rēķins, kas ir formāls nosacījums atskaitīšanas tiesību īstenošanai, netika izrakstīts līdz brīdim, kad kasācijas sūdzības iesniedzēja bija samaksājusi un pieprasījusi darbuzņēmējam to izrakstīt, tādēļ ir nepieciešams noteikt brīdi, no kura sākas šo tiesību īstenošanas termiņš.
- 11 Eiropas Savienības Tiesa (turpmāk tekstā – “Tiesa”) vairākkārt ir lēmusi par PVN atskaitīšanas materiālajiem un formālajiem nosacījumiem. Attiecībā uz materiālajiem nosacījumiem tā ir atzinusi, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams, proti, kad tiek īstenota pakalpojumu sniegšana. Savā sprieduma C-533/16 [*Volkswagen*] 43. punktā, izvērtējot izpildes termiņu, Tiesa,

atsaucoties uz ģenerālvokāta secinājumiem, noteica, ka, lai gan saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas dienā, kad nodoklis kļūst iekasējams, minēto tiesību īstenošana saskaņā ar šīs direktīvas 178. pantu principā ir iespējama tikai, sākot no brīža, kad nodokļa maksātāja rīcībā ir rēķins.

- 12 Tā kā, pastāvot strīdam starp pusēm par atlīdzības apmēru, rēķins netika izrakstīts līdz brīdim, kad tika veikta samaksa 2011. gadā, kasācijas sūdzības iesniedzējas atskaitīšanas tiesības varēja sākties tikai tajā pašā brīdī. Nevar neņemt vērā būtisku faktu, ka darbuzņēmējs, kas izrakstījis - rēķinu, arī līdz šim brīdim nebija saņēmis maksājamā nodokļa summu, un to, ka tikai tad tā tika iemaksāta Valsts kasē. *Kúria* uzskata, ka termiņš PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai būtu aprēķināms no brīža, kad pēc pakalpojuma sniegšanas ir aprēķināta PVN summa, tā iemaksāta Valsts kasē un ir izrakstīts rēķins saskaņā ar direktīvu.
- 13 Atbildētāja nodokļu administrācija – atvirza PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu uz sākotnējās izpildes brīdi un, ņemot vērā piecu gadu noilguma termiņu, uzskata, ka nodokļa atmaksas pieteikuma [iesniegšanas termiņš] ir noildzis. Tomēr *Kúria* uzskata, ka šāda prakse ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam. Faktiski tiesību normu atskaitīšanas tiesību jomā – un tādējādi arī nodokļa atmaksāšanas jomā – mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām vispār ir piemērojams PVN. Šis princips būtu pārkāpts, ja izrakstītajā rēķinā norādītā PVN atskaitīšanas tiesību īstenošana aprakstītajos apstākļos tiktu atteikta, šauri interpretējot izpildes brīdi, neņemot vērā lietas īpatnības.
- 14 Tiesa ir arī pieņēmusi atklājošus nolēmumus par dalībvalstu tiesiskajiem regulējumiem par noilgumu (piemēram, spriedumos C-8/17 [*Biosafe – Indústria de Reciclagens*] un C-533/16 [*Volkswagen*]). Iepriekš minētajā spriedumā *Volkswagen* tā atzina, ka Savienības tiesības ir interpretējamās tādējādi, ka tās nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkoti, kuros nodokļu maksātājam izrakstītajā rēķinā ir iekļauts pievienotās vērtības nodoklis (PVN) un tas to ir samaksājis vairākus gadus pēc attiecīgo preču piegādes, tiesības uz PVN atmaksu tiek atteiktas, jo noilguma termiņš, kas minētajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts šo tiesību īstenošanai, esot sācies piegādes dienā un esot beidzies pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas.
- 15 Tiesa vairākos spriedumos ir norādījusi, ka nodokļu administrācijai ļauts atteikt nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir ticis konstatēts, ka tas, veicot krāpšanu, nav izpildījis lielāko daļu tam noteikto formālo pienākumu, lai varētu šīs tiesības īstenot (spriedums C-332/15 [*Astone*], 59. punkts), un lietā *Volkswagen* arī tika norādīts uz nepieciešamību, lai nodokļu maksātājs rīkotos ar pienācīgu rūpību. Šī argumentācija tika apstiprināta ar spriedumu lietā C-8/17 [*Biosafe – Indústria de Reciclagens*] (44. punkts), kurā bija aplūkots identisks noilguma termiņš.

- 16 Lietas apstākļi ļauj nešaubīgi konstatēt, ka puses attiecībā uz PVN nerīkojās ļaunprātīgā vai krāpnieciskā nolūkā, tomēr kasācijas sūdzības iesniedzēja rīkojās savā ziņā “negodprātīgi”, kad, neraugoties uz galīgo spriedumu, tā labprātīgi neizpildīja savu samaksas pienākumu. Tādēļ *Kúria* arī jautā, vai atskaitīšanas tiesību īstenošanu ietekmē nodokļa maksātāja šāda veida negodprātīga rīcība, kas kavēja darbuzņēmēju izrakstīt rēķinu, pamatojoties uz faktisko maksājumu.

Budapeštā, 2019. gada 7. martā

[*omissis*: paraksti]

DARBA VERSIJA