

**Lieta C-186/20**

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

**Iesniegšanas datums:**

2020. gada 29. aprīlis

**Iesniedzējtiesa:**

*Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovākija)*

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 5. marts

**Prasītāja:**

*HYDINA SK s.r.o.*

**Atbildētāja:**

*Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*

---

## **Tiesvedības priekšmets**

Kasācijas sūdzība, ko *HYDINA SK s.r.o.* (turpmāk tekstā – “kasācijas sūdzības iesniedzēja”) iesniedza par nodokļu administrācijas lēmuma nepiešķirt tiesības uz pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts kā priekšnodoklis, atmaksu un piemērot nodokli tiesiskuma pārbaudi.

## **Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

*Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) uzdod prejudiciālus jautājumus atbilstoši LESD 267. pantam par informācijas sniegšanas termiņu raksturu starptautiskās informācijas apmaiņā atbilstoši Regulai Nr. 904/2010 nodokļu kontroles kontekstā, šo termiņu neievērošanas tiesiskajām sekām saistībā ar nodokļu kontroles apturēšanas tiesiskumu un to, vai šo termiņu neievērošana ir nelikumīga iejaukšanās nodokļu maksātāja tiesībās.

## **Prejudiciālie jautājumi**

- Vai Padomes Regulas (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā 25. apsvēruma, kurā ir noteikts, ka “šajā regulā informācijas sniegšanai noteiktais termiņš jāsaprot kā maksimālais laikposms”, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir termiņi, kurus nedrīkst pārsniegt, un to pārsniegšanas gadījumā nodokļu kontroles apturēšana kļūst nelikumīga?
- Vai Padomes Regulā (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā paredzēto starptautiskās informācijas apmaiņas ieviešanas termiņu neievērošana rada sekas (sankcijas) pieprasījuma saņēmējai iestādei un pieprasījuma iesniedzējai iestādei?
- Vai starptautisko informācijas apmaiņu, kura pārsniedz Padomes Regulā (EK) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā noteiktos termiņus, var uzskatīt par nelikumīgu iejaukšanos nodokļu maksātāja tiesībās?

## **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

Līguma par Eiropas Savienības darbību 288. pants

Padomes Regulas (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (turpmāk tekstā – “Regula Nr. 904/2010) 25. apsvēruma, 10., 11. un 12. pants

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Ústava Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Konstitūcija) 2. panta 2. punkts un 7. panta 2. punkts

*Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov* [Likums Nr. 563/2009 par nodokļu procedūrām (nodokļu kodekss), kā arī atsevišķu likumu grozīšanu un papildināšanu (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”)]

§ 3, 2. punkta otrais teikums

*Nodokļu iestādei ir jāizskata ikvienu lieta, kas ir nodokļu procedūras priekšmets, nekavējoties tā ir jāizlemj un ir jāpiemēro visatbilstošākie līdzekļi, lai pareizi noteiktu un aprēķinātu nodokli.*

§ 46, 10. punkts

*Nodokļu kontroles veikšanas termiņš nedrīkst pārsniegt vienu gadu no tās sākuma dienas. Nodokļu kontroles apturēšanai attiecīgi piemēro § 61.*

§ 61, 1. punkta b) apakšpunkts

*Nodokļu iestāde var apturēt nodokļu procedūru, ja procedūra tika uzsākta saistībā ar citu lēmuma pieņemšanai būtisku apstākli vai ja tiek prasīta informācija saskaņā ar speciālo tiesību normu. 21.a)*

§ 61, 5. punkts

*Ja nodokļu procedūra tiek apturēta, šajā likumā paredzēto termiņu ritējums neturpinās.*

61. panta 1. punkta b) apakšpunkta 21. a) zemsvītras piezīmē ir atsauce uz *zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní* (Likums Nr. 442/2012 par starptautisko palīdzību un sadarbību nodokļu jomā) un Regulu Nr. 904/2010.

*Najvyšší súd Slovenskej republiky* 2016. gada 27. jūlija spriedums Nr. 3Sžf/46/2015.

*Ústavný súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Konstitucionālā tiesa) 2013. gada 28. februāra rezolūcija, procedūras Nr. IV. ÚS 116/2013-11.

### Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 2013. gada decembra taksācijas periodā kasācijas sūdzības iesniedzēja izmantoja tiesības atskaitīt PVN par gaļas iegādi no sabiedrības *Argus Plus spol. s r.o.* (turpmāk tekstā – “piegādātāja”) par kopējo summu 1 048 195,99 EUR, ieskaitot PVN 174 699,33 EUR apmērā.
- 2 2014. gada 21. martā *Daňový úrad Prešov* (Prešovas nodokļu iestāde, turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) pret prasītāju uzsāka nodokļu kontroli, lai noteiktu, vai ir pamatotas tiesības uz pārmaksātā nodokļa vai tā daļas atmaksu par 2013. gada decembra taksācijas periodu. Šīs kontroles laikā tika veikta apjomīga pierādījumu iegūšanas procedūra ar mērķi pārbaudīt piegādāšanas un saņemšanas attiecības starp prasītāju un piegādātāju vai attiecīgi tās apakšuzņēmējiem (ārvalstu uzņēmumiem), lai noteiktu, vai prasītājas deklarētie ar nodokli apliekamie darījumi faktiski ir notikuši.
- 3 Tā kā piegādātāja bija iegādājusies precis Polijā, nodokļu iestāde minētās pierādījumu iegūšanas procedūras ietvaros pieprasīja starptautisko informācijas apmaiņu, lai pārbaudītu, vai prece tika iegādāta no citas dalībvalsts. Saistībā ar iepriekš minēto iestāde apturēja nodokļu kontroli no 2014. gada 26. augusta. 2015. gada 11. martā nodokļu iestāde saņēma galīgo atbildi uz starptautisko informācijas apmaiņas pieprasījumu, kas bija iemesls nodokļu kontroles turpināšanai. 2015. gada 10. aprīlī nodokļu iestāde pieņēma lēmumu par kārtējo nodokļu kontroles apturēšanu no 2015. gada 20. aprīļa. Šī lēmuma pamatojumā nodokļu iestāde norādīja, ka piegādātājas vadītāja pastāvīgā dzīvesvieta ir Ungārijā, tādēļ tā pieprasīja starptautisko informācijas apmaiņu. Kad beidza pastāvēt nodokļu kontroles apturēšanas iemesli, nodokļu kontrole tika turpināta, sākot ar 2015. gada 1. jūliju. Nodokļu kontroles protokols tika sagatavots 2015. gada 16. novembrī, bet 2015. gada 7. decembrī nodokļu kontrole beidzās, kad prasītāja saņēma protokolu un tika aicināta sniegt savus apsvērumus par to.
- 4 Pamatojoties uz nodokļu kontroles rezultātiem, nodokļu iestāde secināja, ka pārbaudītājā taksācijas periodā piegādātāja faktiski neveica saimniecisko darbību, tā faktiski neieguva tiesības rīkoties ar precis kā īpašniekam, tai neradās nodokļu saistības par preču piegādi Likuma par PVN nozīmē, un tādējādi prasītāja nebija izpildījusi nosacījumus, lai atskaitītu nodokli par pirkumu.
- 5 Saistībā ar iepriekš minēto nodokļu iestāde 2016. gada 30. maijā pieņēma lēmumu, ar kuru par 2013. gada decembra taksācijas periodu noteica prasītājam PVN starpību 174 699,33 EUR apmērā, proti, tā neatzina pārmaksāto nodokli 4780,97 EUR apmērā un aprēķināja nodokli 169 918,36 EUR apmērā.
- 6 Prasītāja šo lēmumu pārsūdzēja *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas finanšu direkcijā), kura ar 2016. gada 17. oktobra lēmumu atstāja spēkā nodokļu iestādes lēmumu.
- 7 Prasītāja administratīvā kārtībā pārsūdzēja *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* lēmumu *Krajský súd v Prešove* (Prešovas apgabaltiesa, turpmāk tekstā –

“apgabaltiesa”), lūdzot atcelt pārsūdzētos nodokļu iestāžu lēmumus un nodot tām lietu atpakaļ tālākai izskatīšanai. Ar 2018. gada 18. janvāra spriedumu apgabaltiesa noraidīja pārsūdzību.

- 8 Par šo apgabaltiesas spriedumu prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (turpmāk tekstā – “kasācijas instances tiesa”), lūdzot atcelt pārsūdzēto spriedumu un nodot lietu atpakaļ apgabaltiesai tālākai izskatīšanai, kā arī, pakārtoti, grozīt pārsūdzēto spriedumu un atcelt nodokļu iestāžu lēmumu, kā arī nodot lietu atpakaļ šīm iestādēm tālākai izskatīšanai.

### **Pamatlietas pušu galvenie argumenti**

- 9 Kasācijas sūdzībā prasītāja it īpaši norāda uz samērīguma principa pārkāpumu un lēmuma prettiesiskumu. Tā norāda, ka prasību par nodokļu kontroles piemērotību (nodokļu tiesību samērīguma princips) likumdevējs ir tieši formulējis, nosakot robežas nodokļu kontroles veikšanas laikam.
- 10 Runājot par norādīto samērīguma principa pārkāpumu, prasītāja atsaucās uz Nodokļu kodeksa 46. panta 1. punktu, lasot to kopā ar Regulas Nr. 904/2010 10. pantu. Tā nepiekrīta apgabaltiesas argumentācijai, ka termiņu ritējums neturpinās pēc nodokļu kontroles apturēšanas, jo Regulas Nr. 904/2010 tiesību normas, kuras cita starpā reglamentē starptautisko informācijas apmaiņu, esot Savienības tiesību normas, kuras ir pārākas Slovākijas Republikas apstākļos. Lai novērtētu, vai ir ievērots nodokļu kontroles procedūras maksimālais ilgums, ir jānosaka tās sākuma datums un pēc tam – tās beigu datums, jo šis ilgums vienlaikus ir ierobežojums, kurš nosaka nodokļu kontroles tiesiskumu. Prasītāja norādīja, ka attiecīgās nodokļu kontroles ietvaros netika ievēroti Regulā Nr. 904/2010 noteiktie termiņi pienākuma sniegt informāciju izpildei dalībvalstu starptautiskajā palīdzībā un sadarbībā nodokļu procedūrā. Šajā ziņā tā uzsvēra, ka saskaņā ar šīs regulas 25. apsvērumu runa ir par termiņiem, kuri ir jāsaprot kā maksimālie termiņi, kurus nedrīkst pārsniegt, ievērojot, ka atbilstīgi minētās regulas 10. pantam šī informācija ir jāsniedz nekavējoties, tas ir, ne vēlāk kā trīs mēnešu laikā pēc pieprasījuma saņemšanas dienas. Tomēr, ja pieprasījuma saņēmējas iestādes rīcībā šāda informācija jau ir, termiņu samazina augstākais līdz vienam mēnesim.
- 11 Aplūkojamā lietā nodokļu kontrole kopumā ilga 626 dienas, ieskaitot tās apturēšanu uz 202 dienām. Tādējādi nodokļu iestāde pabeidza nodokļu kontroli pēc likumā noteiktā 1 gada termiņa pēc tās uzsākšanas, ieskaitot maksimālo 3 mēnešu termiņu kontroles apturēšanai atbilstīgi Regulai Nr. 904/2010.
- 12 Saistībā ar iepriekš minēto prasītāja atsaucās arī uz Padomes Direktīvas 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK 12. apsvērumu, skatot to kopā ar tās 7. pantu, saskaņā ar kuru bija jānosaka termiņi informācijas sniegšanai saskaņā ar šo direktīvu, lai nodrošinātu savlaicīgu un efektīvu informācijas apmaiņu. Šajā kontekstā tā norādīja, ka Nodokļu kodeksa 61. panta 4. punktā

norādītais formulējums “beidza pastāvēt procedūras apturēšanas iemesli” ir jāskata Direktīvas 2011/16/ES kontekstā, līdz ar to tādu iemeslu pastāvēšanas beigšanās, kuru dēļ nodokļu kontrole tika apturēta, ir ierobežota ar šajā direktīvā paredzētajiem pieprasītās informācijas sniegšanas termiņiem.

- 13 Prasītāja arī lūdza kasācijas instances tiesai vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar jautājumu par Savienības tiesībās paredzēto informācijas sniegšanas termiņu interpretāciju (starptautiskās palīdzības un sadarbības nodokļu procedūrā ietvaros) un ar lūgumu izvērtēt šo termiņu neievērošanas sekas attiecībā uz nodokļu kontroles apturēšanas tiesiskumu saistībā ar iespējamu prasītājas kā nodokļu maksātājas tiesību pārkāpumu.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

- 14 Kasācijas instances tiesa norāda, ka *Ústava Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Konstitūcija) 2. panta 2. punktā nostiprinātais konstitucionālais valsts varas likumības princips nosaka, ka konstitūcija un likumi ir saistoši valsts iestādēm. Tādējādi nodokļu iestāde nodokļu procedūrā var rīkoties, tikai pamatojoties uz Konstitūciju un saskaņā ar to, kā arī ievērojot likumā paredzēto apjomu un noteikumus. Slovākijas Republikas tiesību sistēmā nodokļu kontrole ir likumā paredzēta procedūra, kuras galvenais mērķis ir iegūt un apkopot pierādījumus, kas ir nepieciešami nodokļu iestādes lēmuma pieņemšanai procedūrā par nodokļa aprēķināšanu vai noteikšanu. Viens no nosacījumiem, kurš ietekmē pierādījumu un, beigu beigās, arī nodokļu iestādes lēmuma likumību, ir likumā noteiktā nodokļu kontroles veikšanas termiņa stingra ievērošana. Nodokļu kontrole, kas noris ilgāk par likumā paredzēto termiņu, apdraud tās rezultāta, kuram ir juridiska nozīme, atbilstību likumam, nevis šī termiņa formālās neievērošanas dēļ, bet gan nodokļu kontroles kā materiālās iejaukšanās kontrolētā nodokļu maksātāja individuālajā sfērā, kura sastāv no viņa pamattiesībām un pamatbrīvībām, intensitātes dēļ. Saskaņā ar Slovākijas Republikā spēkā esošo tiesisko regulējumu nodokļu iestādei ir ierobežots termiņš nodokļu kontroles veikšanai likumā noteiktajā viena gada laikā. Viens no izņēmumiem ir nodokļu kontroles apturēšana saistībā ar starptautisku informācijas apmaiņas pieprasījumu, uz kuru neattiecas likumā noteiktais nodokļu kontroles veikšanas termiņš, jo saskaņā ar Nodokļu kodeksa 61. panta 5. punktu, ja nodokļu procedūra tiek apturēta, šajā likumā paredzēto termiņu ritējums neturpinās. Tāpat ir jāatzīmē, ka nodokļu iestāžu darbībā nevar izslēgt gadījumus, ka tieši, izmantojot nodokļu kontroles apturēšanas mehānismu, un, precīzāk sakot, nevajadzīgi un neatbilstoši apturot nodokļu kontroli, lai noskaidrotu faktiskus apstākļus ar starptautiskas informācijas apmaiņu par informāciju, kas ir noteicoša, lai pareizi aprēķinātu nodokli, faktiski tiks pagarināts/apiets likumā noteiktais nodokļu kontroles veikšanas termiņš. Tādējādi likums tiktu apiets, jo šādas procedūras pieņemšana nozīmētu, ka nodokļu kontrole varētu turpināties bez ierobežojumiem, vai arī tā turpinātos pārmērīgi ilgi, pārsniedzot likumā noteikto laikposmu. Aprakstītā rīcība vājinātu arī nodokļu maksātāju tiesisko drošību. Tāpēc ir jāizvērtē, vai ir lietderīgi,

ka nodokļu iestāde pieprasa informāciju no ārvalstīm un aptur nodokļu kontroli, ievērojot samērīguma principu.

- 15 Nodokļu iestādei ir jāveic nodokļu kontrole ne vēlāk kā viena gada laikā pēc tās sākuma datuma, ievērojot, ka šī iestāde var apturēt nodokļu kontroles veikšanu saistībā ar nepieciešamību iegūt informāciju atbilstīgi Regulai Nr. 904/2010. Informācija, kuras iegūšana kļuva par iemeslu nodokļu kontroles apturēšanai atbilstīgi Regulai Nr. 904/2010, ir jāsniedz ne vēlāk kā trīs mēnešu laikā. Jāatzīmē, ka Regulas Nr. 904/2010 tiesību normas ir tieši piemērojamas Savienības tiesību normas, jo Savienības tiesības Slovākijas Republikas apstākļos ir pārākas pār valsts tiesisko regulējumu. Katras dalībvalsts administratīvajām iestādēm (un tāpat arī finanšu administrācijas iestādēm) gadījumā, ja administratīvās izmeklēšanas laikā tiek pieprasīta informācija, ir jārikojas, ievērojot Regulā Nr. 904/2010 noteiktos termiņus. Ņemot vērā šīs regulas tiešo piemērojamību un no tās izrietošos termiņus, kuri ir saistoši finanšu administrācijas iestādēm, ir acīmredzami, ka informācija ir jāsniedz, t.i., starptautiskā informācijas apmaiņa ir jāveic Regulā Nr. 904/2010 noteiktajos termiņos, lai arī Nodokļu kodeksā šis termiņš nav skaidri noteikts un tajā nav nekādas atsauces uz to.
- 16 Nodokļu kontroles laikā nodokļu iestādei vispirms ir jānodrošina šīs regulas piemērošana, bet Nodokļu kodekss ir jāpiemēro tikai pakārtoti. Turklāt Nodokļu kodeksa 61. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir norāde uz 21.a) zemspītras piezīmi, kurā ir atsauce uz Likumu Nr. 442/2012 par starptautisko palīdzību un sadarbību nodokļu procedūrā vai Regulu Nr. 904/2010. Kasācijas instances tiesa šajā ziņā pieņem, ka 21. a) zemspītras piezīmē esošo atsauci uz šo regulu nevar patvaļīgi interpretēt šauri un piešķirt minētajai regulai tikai procedūras apturēšanas leģitimizācijas funkciju, jo šī atsauce attiecas uz visu regulu, ieskaitot starptautiskās informācijas apmaiņas nodrošināšanas nosacījumus un tās izpildes termiņu. Tāpēc rodas šaubas, vai, ir iespējams, no vienas puses, no regulas izsecināt leģitīmu procedūras apturēšanas iemeslu, bet, no otras puses, neņemt vērā tās pārējos noteikumus, proti, šīs regulas 10. pantu. Iepriekš minēto tiesību normu interpretācija, kura atbilst Eiropas tiesībām, liecina par labu secinājumam, ka nodokļu kontroles apturēšana Nodokļu kodeksa izpratnē ir likumīga tikai laikposmā, kurš ir paredzēts Regulā Nr. 904/2010, lai īstenotu tādu starptautisko informācijas apmaiņu, saistībā ar kuru nodokļu kontrole tika apturēta. Ja tiktu pieņemta šāda interpretācija, tas nozīmētu, ka nodokļu kontroles apturēšana uz laiku, kurš pārsniedz trīs mēnešus, tas ir, šajā regulā paredzēto maksimālo laiku, radītu tādas sekas, ka nodokļu kontroles apturēšana uz laiku, kas pārsniedz šajā regulā paredzēto termiņu, kļūtu par apturēšanu, kura nevar radīt likumā paredzētās sekas, proti, Nodokļu kodeksā paredzēto termiņu ritējuma apturēšanu, un kura galu galā ir pretrunā samērīguma un kontrolētā nodokļu maksātāja tiesiskās drošības prasībām.
- 17 Aplūkojamā lietā nodokļu kontrole tika apturēta (divas reizes) tieši saistībā ar starptautiskās informācijas apmaiņas pieteikumu atbilstoši Regulas Nr. 904/2010 7. pantam. Pirmajā gadījumā ārvalsts iestādes sniegtā atbilde tika nepārprotami

paziņota pēc šajā regulā paredzētā trīs mēnešu termiņa beigām, turklāt šī termiņa pārsniegšana netika novērsta ar procedūru atbilstīgi Regulas Nr. 904/2010 11. un 12. pantam, kas ļauj pagarināt pieprasītās informācijas sniegšanas termiņu. Tā kā runa bija par tādas informācijas sniegšanu, kas pēc tās nodošanas nodokļu iestādei kļuva par pamatu, lai izvērtētu prasītājas norādīto tiesību uz PVN atskaitīšanu pamatotību, kasācijas instances tiesa uzskata, ka jautājums par Regulā Nr. 904/2010 noteikto termiņu rakstura interpretāciju ir būtisks, lai izvērtētu nodokļu iestāžu lēmumu likumību (ņemot vērā nodokļu kontroles ilgumu saistībā ar tās apturēšanu).

- 18 Ciktāl likumā noteiktā nodokļu kontroles veikšanas termiņa izbeigšanās izraisa par to sastādītā protokola nelikumību vai nepieļaujamību izmantot to par pamatu nodokļa uzlikšanai, Regulas Nr. 904/2010 tiešas piemērošanas gadījumā ir jānosaka no tās izrietošo termiņu raksturs un veids, kādā administratīvajai tiesai ir jāveic pārbaude tiesā par nodokļu kontroles ilguma likumības vērtējumu. Kasācijas instances tiesai, kura apzinās Regulā Nr. 904/2010 noteikto termiņu nozīmi (sadarbības atvieglošana un informācijas apmaiņas paātrināšana starp Eiropas Savienības dalībvalstīm nodokļu jomā), rodas tāds jautājums, vai saistībā ar valsts neregulējumu, kurš paredz nodokļu kontroles veikšanas termiņu, un nodokļu kontroles apturēšanas mehānisma izmantošanu sakarā ar starptautiskas informācijas apmaiņas pieteikumu, šajā regulā finanšu administrācijas iestādēm paredzētie termiņi saistībā ar starptautiskas informācijas apmaiņas pieteikumu būtu jāsaprot tādējādi, ka tie ir termiņi, kuru pārsniegšana rada sekas, kas attiecas uz nodokļu iestādi, vai arī tā ir nelikumīga iejaukšanās kontrolētā nodokļu maksātāja tiesībās, kā arī kādas sekas/sankcijas Savienības tiesību aktos ir paredzētas par šo termiņu neievērošanu.
- 19 Tādējādi kasācijas instances tiesa nolēma, ka aplūkojamā lietā, lai interpretētu attiecīgās Savienības tiesību normas, ir jāvēršas Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.