

Lieta C-643/20

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

Iesniegšanas datums:

2020. gada 30. novembris

Iesniedzējtiesa:

Veszprémi Törvényszék (Vesprēmas tiesa, Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 23. novembris

Prasītāja:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

Atbildētāja:

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

Pamatlietas priekšmets

Administratīvais process tiesā nodokļu jomā

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Pirmkārt, [Padomes] Direktīvas 2006/112/EK [(2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN” vai “nodoklis”) sistēmu] 90. panta 1. un 2. punkta interpretācija, ņemot vērā attiecīgo Tiesas judikatūru un efektivitātes un līdzvērtības principus, lai noteiktu, konkrētāk, brīdi, kurā dalībvalstis var noteikt noilguma termiņa aprēķina sākumu attiecībā uz PVN atmaksu saistībā ar galīgi neatgūstamiem parādiem.

Otrkārt, Direktīvas 2006/112 90. panta 1. un 2. punkta un 273. panta interpretācija, ņemot vērā šo pašu judikatūru un PVN efektivitātes, līdzvērtības un neitralitātes principus, lai noteiktu, konkrētāk, vai šai judikatūrai un principiem ir pretrunā dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru: i) no vienas puses, no nodokļa maksātājiem tiek sagaidīts, ka tie īsteno piedziņas darbības, kas ir noteiktas kā

priekšnosacījumi PVN atmaksai saistībā ar galīgi neatgūstamiem parādiem; ii) no otras puses, ja pakalpojuma saņēmējs neveic samaksu, sabiedrībai, kas sniedz pakalpojumu, ir nekavējoties jāpārtrauc pakalpojuma sniegšana, pretējā gadījumā nav iespējams atgūt PVN saistībā ar galīgi neatgūstamiem parādiem.

Treškārt, Direktīvas 2006/112 90. panta 1. un 2. punkta un 273. panta, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 15.-17. panta interpretācija, ņemot vērā iepriekš minēto judikatūru un principus, lai noteiktu konkrēti, vai šai judikatūrai un principiem ir pretrunā iepriekš minētais nosacījumu kopums, kurš attiecībā uz PVN atmaksu tika noteikts saistībā ar Tiesas rīkojumu *Porr Építési Kft.* (C-292/19, nav publicēts, EU:C:2019:901) un bez juridiska pamata un par kuru nodokļa maksātāji nebija informēti.

Juridiskais pamats: LESD 267. pants.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112 (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. panta 1. un 2. punkts (it īpaši ņemot vērā spriedumu *Enzo Di Maura* [C-246/16] un rīkojumu *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), kā arī Savienības tiesību efektivitātes un līdzvērtības pamatprincipi ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalstis nevar noteikt noilguma termiņa sākumu attiecībā uz PVN atmaksu saistībā ar galīgi neatgūstamiem parādiem tādējādi, ka šis termiņš sākas brīdī, pirms parāds, no kura izriet atmaksājamais PVN, kļūst neatgūstams?
- 2) Vai PVN direktīvas 90. panta 1. un 2. punkts un 273. pants (it īpaši ņemot vērā spriedumu *Enzo Di Maura* [C-246/16] un rīkojumu *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), Savienības tiesību efektivitātes un līdzvērtības pamatprincipi, [kā arī] nodokļa neitralitātes princips ir interpretējami tādējādi, ka tiem pretrunā ir dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru PVN atmaksas kontekstā saistībā ar galīgi neatgūstamu parādu no nodokļa maksātāja – kā priekšnosacījums PVN atmaksai – tiek sagaidīts, ka tas ne tikai piesaka attiecīgo prasījumu likvidācijas procesā, bet veic arī citas darbības, lai īstenotu piedziņu?
- 3) Vai PVN direktīvas 90. panta 1. un 2. punkts un 273. pants (it īpaši ņemot vērā spriedumu *Enzo Di Maura* [C-246/16] un rīkojumu *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), Savienības tiesību efektivitātes un līdzvērtības pamatprincipi, [kā arī] nodokļa neitralitātes princips ir interpretējami tādējādi, ka [tiem pretrunā] ir dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nemaksāšanas gadījumā uzņēmumam, kas sniedz pakalpojumu, ir nekavējoties jāaptur šī pakalpojuma sniegšana, jo gadījumā, ja tas tā nedara un turpina sniegt pakalpojumu, tas nevarēs lūgt PVN atmaksu attiecībā uz galīgi neatgūstamiem parādiem, neraugoties uz to, ka šie parādi iegūst šādu statusu vēlāk?

- 4) Vai PVN direktīvas 90. panta 1. un 2. punkts un 273. pants, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 15.-17. pants (it īpaši ņemot vērā spriedumu *Enzo Di Maura* [C-246/16] un rīkojumu *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), Savienības tiesību efektivitātes un līdzvērtības pamatprincipi, [kā arī] nodokļa neitralitātes princips ir interpretējami tādējādi, ka [šīm tiesību normām un principiem] ir pretrunā tas, ka pēc rīkojuma *Porr Építési Kft.* izdošanas dalībvalsts iestādes, kas ir atbildīgas par tiesību aktu ievērošanas uzraudzību, ir bez juridiska pamata ieviesušas otrajā līdz ceturtajā prejudiciālajā jautājumā norādītos nosacījumus, lai gan šāds nosacījumu kopums nebija acīmredzams nodokļa maksātājam, pirms parādi kļuvuši galīgi neatgūstami?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

- Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (OV 2012, C 326, 391. lpp.) 15.-17. pants.
- Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 90. panta 1. un 2. punkts un 273. pants.
- Eiropas Savienības Tiesas judikatūra, konkrētāk: spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887); rīkojums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.* (C-292/19, nav publicēts, EU:C:2019:901); spriedums, 2020. gada 21. jūnijs, *SCT d.d* (C-146/19, EU:C:2020:464); spriedums, 2014. gada 5. jūnijs, *Kone u.c.* (C-557/12, EU:C:2014:1317); spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Álmos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328); spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829), un spriedums, 2019. gada 28. marts, *Cogeco Communications* (C-637/17, EU:C:2019:263).
- Lieta FGSZ (C-507/20, kas ir Tiesas izskatīšanā).

Atbilstošās valsts tiesību normas

- *az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums Nr. XCII par nodokļu procesu; turpmāk tekstā – “agrākais Likums par nodokļu procesu”) 4. panta 3. punkta b) apakšpunkts un 164. panta 1., 2., 2.a un 3. punkts.
- *az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums Nr. CL par nodokļu procesu; turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu procesu”) 1. pants, 6. panta 3. punkta b) apakšpunkts, 65. panta 1. punkts, 196. panta 1.-6. punkts, 202. panta 1. un 2. punkts, 209. panta 1. punkts un 271. panta 2. un 7. punkts.

- az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017. gada Likums Nr. CLI par nodokļu administrāciju; turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu administrāciju”) 137. pants un 139. panta 1. un 2. punkts.
- az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 55. panta 1. un 2. punkts, 56. pants, 58. panta 1. punkts un 77. panta 1.-10 punkts.
- az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (2017. gada 28. decembra Valdības Dekrēts Nr. 465, ar ko nosaka īstenošanas normas administratīvajā procesā nodokļu jomā; turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa reglaments”) 78. panta 1. punkts.
- a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (1996. gada Likums Nr. LXXXI par sabiedrību un dividenžu nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par sabiedrību nodokli”) 4. panta 23. punkts.
- a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (2000. gada Grāmatvedības likums Nr. C) 3. panta 4. punkta 10. apakšpunkts.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ir PVN maksātāju grupas locekle un pārstāve (turpmāk tekstā – “nodokļa maksātāju grupa”). Grupa *Energott* kā atpazīstams tirgus dalībnieks Ungārijas enerģētikas nozarē sniedz sabiedriskos pakalpojumus iedzīvotājiem (piemēram, dzeramā ūdens un karstā ūdens piegāde, elektroenerģijas ražošana, centralizētā siltumapgāde, kanalizācijas pakalpojumi un komunālie pakalpojumi). Viena no komercsabiedrībām, kas ietilpst grupā, ir uzņēmums *D-ÉG Zrt.*, kas ir saistītā sabiedrība Likuma par sabiedrību nodokli 4. panta 23. punkta izpratnē.
- 2 Liela daļa no prasītājas darījumu partneriem bija sabiedrības, kuras tieši vai netieši piederēja pašvaldībai un kurām grupa *Energott* sniedza pakalpojumus, kas ir paredzēti tiesiskajā regulējumā, kurš neļāva tai pārtraukt pakalpojumu sniegšanu nesamaksāšanas gadījumā. Nodokļu maksātāju grupa, kas ir prasītāja, izrakstīja rēķinus par pakalpojumiem, kas sniegti no 2007. gada aprīļa līdz 2016. gada decembrim, septiņām parādniecēm, kam laika posmā, kad tika īstenoti ar nodokli apliekamie darījumi, bija derīgi nodokļa maksātāja numuri un kas nebija iesaistītas likvidācijas vai ar tiesas lēmumu noteiktas likvidācijas procesos.
- 3 Parādnieces neapmaksāja rēķinus un tikmēr tika izlemts par divu no tām darbības izbeigšanu, vienai darbība tika apturēta ar tiesas lēmumu, un citām trim, konkrētāk, *Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.*, *Székesfehérvári Fűtőerőmű* un *D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt.*, tika uzsākti likvidācijas procesi. Neraugoties uz to, ka likvidācijas procesos visos gadījumos šīm trim sabiedrībām tika iesniegti kreditoru prasījumi par parādiem, kas līdz tam nebija apmierināti, liela daļa no tiem netika piedzīta vai tika piedzīta tikai mazākā daļa no tiem

finanšu līdzekļu nepietiekamības dēļ, tādējādi šiem parādiem kļūstot galīgi neatgūstamiem.

- 4 Prasītāja aprēķināja un deklarēja iekasējamo nodokli norēķinu termiņos atbilstoši rēķinu, kas apliecināja pakalpojumu sniegšanu, datumiem. Iesniegtās deklarācijas ir nodokļu administrācijas rīcībā.
- 5 Pamatojoties uz Likuma par nodokļu procesu 196. pantu, 2019. gada 31. decembrī prasītāja iesniedza *Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Fejēras meģes nodokļu pārvalde, Ungārija; turpmāk tekstā – “pirmā līmeņa nodokļu iestāde”) atmaksas pieteikumu 76 565 379 forintu apmērā par iepriekš samaksāto PVN par rēķiniem, kas bija izrakstīti saistībā ar parādiem, kas bija kļuvuši neatgūstami, un procentu samaksu, kas par tiem uzkrājušies. Sabiedrība pamatoja savu pieteikumu ar Tiesas spriedumu *Di Maura* (C-246/16) un rīkojumu *Porr Építési Kft.* (C-292/19). Tā lūdza iestādi arī pēc savas ierosmes aprēķināt procentus par atgūstamo PVN, jo tā samaksas termiņš bija pirms tā summas faktiskās samaksas.
- 6 Ar 2020. gada 13. februāra lēmumu pirmā līmeņa nodokļu iestāde daļēji apmierināja šo lūgumu. Sava lēmuma juridiskajā pamatojumā tā atzina, ka piecu gadu noilguma termiņš bija beidzies 2018. gada 31. decembrī.
- 7 Saskaņā ar šo pamatojumu noilgumu regulē Likuma par nodokļu procesu, kas bija spēkā brīdī, kad sākās noilguma termiņa aprēķināšana, noteikumi. PVN aprēķina tiesību noilguma termiņš sākas no brīža, kurā tiek iesniegta nodokļa deklarācija (ja tā netiek iesniegta, tad no brīža, kad iestājas iesniegšanas termiņš), ņemot vērā katra rēķina datumu vai gadījumā, ja ir iesniegti deklarācijas grozījumi ar starpību par labu nodokļa maksātājam, no šādu deklarāciju iesniegšanas brīža.
- 8 Rēķinu datumī, uz kuriem attiecas pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmums, ir periodā no 2007. gada aprīļa līdz 2013. gada novembrim, tādēļ PVN (mēneša) deklarācija, kurā ir ietverts pēdējais rēķins, tika iesniegta (vai to bija pienākums iesniegt) 2013. gada decembrī, noilgumam iestājoties 2018. gada 31. decembrī. Attiecībā uz šiem rēķiniem atbilstošajām deklarācijām nodokļa maksātāja neiesniedza deklarācijas, ar kurām tās tiktu grozītas, no kā izrietētu tās nodokļu saistību samazinājums, tādēļ nemainījās noilguma termiņš. PVN atmaksu var lūgt par summu, attiecībā uz kuru nav noilgušas nodokļa aprēķina tiesības uz 2019. gada 24. oktobri, kas ir datums, kurā tika izdots Tiesas rīkojums lietā *Porr Építési Kft.* Tādēļ pirmā līmeņa nodokļu iestāde atzina, ka nodokļa aprēķina tiesības bija noilgušas par kopējo PVN summu 73 208 755 forintu apmērā, kas ir norādīta tās lēmuma pielikumā.
- 9 Arī attiecībā uz vienu rēķinu ar PVN 2 882 736 forintu apmērā pirmā līmeņa nodokļu iestāde atzina, ka parāda piedziņai par šo rēķinu nodokļu maksātājs nebija pienācīgi izmantojis savas tiesības, tādēļ pieteikums par šo summu arī tika noraidīts.

- 10 Pirmā līmeņa nodokļu iestāde pēc būtības pārbaudīja rēķinus, attiecībā uz kuriem nebija noilgušas tiesības aprēķināt nodokli, un konstatēja, ka PVN par šiem rēķiniem bija galīgi neatgūstams. Tomēr, atsaucoties uz Likuma par nodokļu procesu 1. pantu, šī iestāde attiecībā uz rēķiniem, kas tika izrakstīti *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* un *D ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt.*, atzina, ka nodokļa maksātāja nav pierādījusi, ka būtu veikusi visus pasākumus, kas ir nepieciešami parādu atgūšanai vai piedziņai, un tādējādi nebija pienācīgi izmantojusi savas tiesības, un līdz ar to arī noraidīja nodokļa maksātājas pieteikumu par PVN atmaksu 3 356 625 forintu apmērā.
- 11 Tomēr pirmā līmeņa nodokļu iestāde atzina, ka nodokļa maksātājam bija tiesības uz PVN atmaksu 473 889 forintu apmērā, kas atbilst rēķinam, kurš ir izrakstīts *Dél Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.*
- 12 Prasītāja lēmumu pārsūdzēja administratīvā kārtībā.
- 13 Izskatot šo pārsūdzību administratīvā kārtībā, otrā līmeņa nodokļu iestāde, kas ir atbildētāja, ar 2020. gada 3. aprīļa lēmumu (turpmāk tekstā – “otrā līmeņa lēmums”) atstāja spēkā apstrīdēto lēmumu.
- 14 Šī lēmuma pamatojumā tā norādīja, ka saskaņā ar Tiesas rīkojumu lietā *Porr Építési Kft.* dalībvalstij ir jāļauj samazināt pievienotās vērtības nodokļa bāzi, ja nodokļa maksātāja var pierādīt, ka parādnieka parāds ir kļuvis galīgi neatgūstams.
- 15 Tā atzina, ka nodokļa bāzes samazināšana ir juridiski saistīta ar nodokļa maksātāja nodokļa samaksas pienākumu, līdz ar ko šie divi jautājumi no juridisko seku skatpunkta ir aplūkojami kopā, tādēļ noteikumi, kas reglamentē budžeta subsīdiju, nav piemērojami, ja ir iestājies noilgums.
- 16 Otrā līmeņa nodokļu iestāde atsaucās arī uz Likuma par nodokļu procesu 78. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija var veikt pārbaudes nodokļa aprēķina tiesību noilguma termiņa laikā. Tādējādi, ņemot vērā to, ka ir iestājies noilgums, nevar tikt konstatēts juridiskā darījuma tvērums, ne arī tikt pārbaudīta parādu piedziņas neiespējamība, maksātnespēja vai likvidācijas procesa periods.
- 17 Attiecībā uz noilgušo periodu nevar pārbaudīt nosacījumus nodokļa atmaksai, tādēļ nav tiesiska pamata prasīt nodokļa atmaksu ar pieteikuma vai papildu deklarācijas iesniegšanu. Tādēļ, kā uzskata otrā līmeņa nodokļu iestāde, nav pamatots nodokļa maksātājas arguments, ka noilguma termiņš sākas no brīža, kad parāds kļūst neatgūstams.
- 18 Ir jānorāda, ka pirmā līmeņa nodokļu iestāde nepiemēroja PVN likuma normas, kas stājās spēkā 2020. gada 1. janvārī.
- 19 Otrā līmeņa nodokļu iestāde pēc būtības izvērtēja rēķinus, uz kuriem neattiecās noilgums. Šajā ziņā tā savā vērtējumā pārbaudīja, pirmkārt, vai nodokļa maksātāja bija pierādījusi, ka parādi kļuvuši galīgi neatgūstami. Tajos gadījumos, kuros nodokļa maksātāja tiešām pierādīja piedziņas neiespējamību, bet neveica visus

pasākumus, kas no tās būtu sagaidāmi, lai tā darījumu partneris dzēstu parādu, vai nesamaksas gadījumā neizbeidza darījuma attiecības, bez jebkāda pamata uzticoties, ka parādi tiks samaksāti, otrā līmeņa nodokļu iestāde apstiprināja, ka pirmā līmeņa nodokļu iestāde bija pamatoti atteikusi prasītājam PVN atmaksu. Šajā kontekstā tā norādīja, ka nodokļa maksātāja nevarēja ietekmēt budžetu ar sekām kas rodas, tai neveicot visus no tās sagaidāmos pasākumus.

Otrā līmeņa nodokļu iestāde papildus norādīja, ka Tiesas rīkojums lietā *Porr Építési Kft.* garantē nodokļa maksātājam iespēju atgūt tieši no nodokļu administrācijas PVN, kas tika nepamatoti samaksāts valsts budžetā. Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu nodokļa maksātājam ir jāsamazina nodokļa bāze saskaņā ar nosacījumiem, ko ir noteikušas dalībvalstis, tādējādi, ka šī Savienības tiesību norma garantē dalībvalstij rīcības brīvību attiecībā uz nosacījumiem un formalitātēm, kas attiecas uz nodokļa bāzes samazināšanu. Tādējādi dalībvalsts nodokļu administrācija var pārbaudīt, vai nodokļa maksātājs izdarīja visu iespējamo, lai nepieļautu, ka parāds kļūst galīgi neatgūstams. Ņemot vērā to, ka nodokļa maksātāja šajā ziņā rīkojās pasīvi, nevar tikt atzīts, ka konkrētajā gadījumā būtu pārkāpti efektivitātes, samērīguma un nodokļa neitralitātes principi.

- 20 Procesā otrā līmeņa nodokļu iestādē tā saistībā ar neapmaksātajiem rēķiniem, kas izrakstīti diviem prasītājas darījumu partneriem, konstatēja, ka šie rēķini neattiecas uz pakalpojumiem, kas varētu tikt saistīti ar sabiedriskā pakalpojuma uzdevuma īstenošanu, tādēļ prasītājam nebija tiesiska pienākuma tos sniegt, ne arī turpināt to darīt, ja tās darījumu partneris neveica maksājumus. Tā arī norādīja, ka prasītāja nebija nosūtījusi saviem darījuma partneriem pieprasījumus veikt samaksu, lai gan tas būtu pamatoti pat gadījumā, ja būtu pastāvējis juridisks pienākums sniegt pakalpojumu.
- 21 Saskaņā ar *112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet* [2012. gada 4. jūnija Valdības dekrēts 112/2012] Ungārijas valdība noteica, ka *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* ir saimnieciska struktūra ar īpašu stratēģisku nozīmi un piešķīra tai maksājumu moratoriju uz noteiktu laiku, šim moratorijam stājoties spēkā nekavējoties no 2012. gada 29. jūnija. Nodokļa maksātājam *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* piederēja no 2012. gada 23. februāra, tādēļ tās rīcībā bija informācija par tās darbību un saimniecisko situāciju. Turklāt, ņemot vērā to, ka parādniece bija bijusi tās kliente gadiem ilgi, prasītāja bija pilnībā informēta, ka tā sistemātiski nemaksāja par pakalpojumiem. Tādēļ nodokļa maksātāja varēja pārtraukt pakalpojuma sniegšanu, jo pirms maksājumu moratorija ieviešanas tai nebija pienākuma šo pakalpojumu sniegt.
- 22 Tomēr pirms likvidācijas procedūrām prasītāja attiecībā uz šiem darījuma partneriem nebija veikusi pasākumus, kas būtu lietderīgi, lai nepieļautu, ka parādi kļūst neatgūstami, tādēļ pirmā līmeņa nodokļu iestāde, noraidot tās pieteikumu, esot rīkojusies likumīgi.

- 23 Prasītāja pārsūdzēja šos lēmumus ar pieteikumu par administratīvās lietas ierosināšanu tiesā, kurā lūdza tos atzīt par prettiesiskiem un atcelt.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 24 Prasītāja apgalvo, ka tiesības uz PVN atmaksu izriet no parādu piedziņas neiespējamības – ko apstiprina arī Tiesas rīkojums lietā *Porr Építési Kft.*—, tādēļ šīs tiesības noilguma termiņš saskaņā ar Likuma par nodokļu procesu 164. panta 1. punkta otrajā teikuma ietvertu speciālo normu sākas tā kalendārā gada pēdējā dienā, kurā šie parādi kļūst neatgūstami (šajā gadījumā 2019. gada 31. decembrī), nevis no brīža, kad tiek veikts ar nodokli apliekamais darījums.
- 25 Prasītāja uzskata, ka no Tiesas judikatūras skaidri izriet, ka brīdī, ka tā iesniedza savu pieteikumu par nodokļa atmaksu, Ungārija, rīkojoties prettiesiski, nebija pareizi transponējusi savā tiesību sistēmā PVN direktīvas 90. pantu, jo tā pilnībā bija izslēgusi jebkādu iespēju *a posteriori* samazināt PVN nodokļa bāzi par neatgūstamiem parādiem, lai gan Tiesa uzskata, ka PVN attiecībā uz šādiem parādiem nav piemērojams PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētais izņēmums.
- 26 Prasītāja pamatojas uz to, ka noilguma termiņš nevarēja sākties, pirms bija radušās tiesības uz PVN atmaksu, proti, pirms radās konkrētas prasītājas tiesības uz nodokļa atmaksu.
- 27 Papildus tā norāda, ka Likuma par nodokļu procesu sistematiskā normas par budžeta subsīdiju ir piemērojamas nodokļa atmaksai, pamatojoties uz Savienības tiesībām, tostarp attiecībā uz šādas atmaksas noilgumu.
- 28 Prasītāja uzskata, ka šīs atmaksas pakārtošana nosacījumu kopumam, kas ir stingrāks nekā tas, kas ir ietverts šajā [Savienības] regulējumā, pārkāpj Savienības tiesību samērīguma, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principus.
- 29 Prasītāja uzskata, ka brīdī, kurā tā iesniedza savu pieteikumu par PVN atmaksu, tā nevarēja atsaukties uz PVN likuma 77. pantu, lai *a posteriori* samazinātu nodokļa bāzi, jo Ungārijas tiesībās vēl nebija paredzēta šāda iespēja. Tādēļ tā varēja atsaukties tikai uz Savienības tiesībām, lai lūgtu samaksātā PVN atmaksu. Tādējādi šāda atmaksas pieteikuma pamatā nav PVN likuma normas, bet gan tieši Savienības tiesības, proti, PVN direktīvas 90. pants, un tas tiek izskatīts īpašajā procedūrā, kas ir noteikta agrākā Likuma par nodokļu procesu 124/C. pantā un jaunā Likuma par nodokļu procesu 196. pantā.
- 30 Prasītāja piekrīt atbildētājam tajā, ka normas par noilgumu, kas ir vispārēji piemērojamas nodokļa atmaksai, netiek piemērotas īpašajā procedūrā, kas ir reglamentēta Likuma par nodokļu procesu 196. pantā, un tādējādi arī [netiek piemērots] minētā likuma 202. panta 1. punkta otrais teikums, kas reglamentē noilgumu, nosakot, ka noilguma termiņš, lai izmantotu tiesības, tiek skaitīts no šo tiesību rašanās brīža.

- 31 Prasītāja uzskata par loģiski neiespējamu, ka tās PVN atmaksas tiesības rastos, pirms parāds, kas ir to pamatā, kļūtu neatgūstams. Tādēļ prasītāja apstrīd nevis noilguma iespējamību, bet gan tādu piemērošanu, kādu veic atbildētāja un kas pārkāpj izvirzītās procesa normas un apdraud Savienības tiesību lietderīgo iedarbību.
- 32 Prasītāja apgalvo, ka principu, kas prasa pienācīgi izmantot savas tiesības, saskaņā ar Likuma par nodokļu procesu normām var pārkāpt tikai ar juridisku darījumu, kura mērķis ir apiet nodokļu likuma vai pašvaldības dekrētu noteikumus. Šajā lietā nav nevienas nodokļu normas, kuras sociālo mērķi prasītāja censtos apiet. Tā uzskata, ka nosacījumu kopums, kas ir noteikts PVN atmaksai, ir patvaļīgs un pilnīgi bez juridiska pamata.
- 33 Prasītāja apgalvo, ka nekādā gadījumā tā nevar būt vainīga rīcībā, ar kuru tiktu mēģināts apiet nodokļu likumu, bet gan, tieši pretēji, tā samaksāja PVN saskaņā ar piemērojamo nodokļu likumu, tostarp par izrakstītajiem rēķiniem par pakalpojumu sniegšanu, kas pēc tam netika apmaksāti.
- 34 Prasītāja uzskata, ka atbildētājas prakse, saskaņā ar kuru PVN atmaksas nolūkiem tā pārbauda nosacījumus, kuru pamatojums nav rodams ne Likuma par nodokļu procesu vispārējās normās, ne Tiesas judikatūrā šajā jomā, ir kļūdaina.
- 35 Prasītāja uzskata, ka, pēc būtības pārbaudot nosacījumus PVN atmaksai par attiecīgajiem rēķiniem, var ņemt vērā tikai Tiesas judikatūru un Likuma par nodokļu procesu vispārējās normas par nodokļa atmaksu, un nevis PVN likuma noteikumus, kas stājās spēkā 2020. gada 1. janvārī.
- 36 Prasītāja atsauca uz Tiesas spriedumu lietā *SCT d.d.*, lai apgalvotu, ka šajā lietā tās darbība pārsniedza to, kas, pēc Tiesas domām, ir sagaidāms, lai varētu piedzīt parādu, jo tā pieteica savus kreditora prasījumus likvidācijas procesā, pat ja tie netika apmierināti (vai tika apmierināti tikai mazākajā daļā).
- 37 Savā atbildes rakstā atbildētāja lūdz noraidīt prasību un apstiprināt juridisko kritēriju, kas ir izklāstīts apstrīdētā lēmuma juridiskajā pamatojumā.
- 38 Atbildētāja norāda, ka vispārējais piecu gadu noilguma termiņš, kas tiek aprēķināts no brīža, kad tiek veikts ar nodokli apliekamais darījums, norāda pusēm zināmu, iepriekš noteiktu brīdi un sekmē gan pakalpojuma īstenošanu saskaņā ar līgumā noteikto, gan tādu pasākumu veikšanu, kas ir vērsti uz atlīdzības saņemšanu, vēlākiem notikumiem neietekmējot nodokļa saistības un nesniedzot priekšrocības un nekaitējot nodokļa maksātājam.
- 39 Kā apgalvoja prasītāja, atbildētājas nodokļu administrācijas procesā tā tikai pārbauda prasību, ka tiesības tiek izmantotas pienācīgi, ciktāl tas ir vajadzīgs PVN direktīvas 273. panta mērķiem. Lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu, ir nepieciešams, ka nodokļa maksātāja, kas darbojas kā nodokļa iekasētājs, šajā nolūkā un nodokļu ieņēmumu apdraudējuma novēršanai savlaicīgi veic pienācīgus pasākumus.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 40 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tā nevar izšķirt strīdu starp pusēm, neinterpretējot Savienības tiesības, konkrētāk, PVN direktīvas 90. panta 1. un 2. pantu.
- 41 Prasītājas tiesības uz nodokļa atmaksu izriet no PVN direktīvas 90. panta – kā Savienības tiesību avota –, ko Ungārijas likumdevējs nav pareizi transponējis valsts tiesību sistēmā. No PVN direktīvas 90. panta un no Tiesas judikatūras par šo jautājumu izriet, ka Ungārijas likumdevējam bija jānodrošina PVN atmaksas iespēja par neatgūstamiem parādiem.
- 42 Prasītāja ir arī norādījusi uz nepieciešamību iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Eiropas Savienības Tiesai, šajā ziņā atsaucoties uz efektivitātes principu, kam, pēc tās domām, ir pretrunā tas, ka [nodokļu] administrācija uzskata, ka PVN atmaksas tiesību noilguma termiņš sākas brīdī, kurā šīs tiesības vēl nav radušās.
- 43 Arī līdzvērtības principam ir nozīme šajā lietā, ņemot vērā to, ka valsts nodokļu administrācija uz Savienības tiesībām balstītiem prasījumiem par PVN atmaksu piemēro stingrāku regulējumu nekā citiem nodokļu atmaksas pieteikumiem.
- 44 Prasītāja ir arī norādījusi, ka atbilde uz jautājumu par noilgumu ir nepieciešama, bet pati par sevi tā nav pietiekama, jo ar atbildētājas lēmumu tika noraidīta viena daļa no prasītājas lūguma, pamatojoties uz papildu nosacījumiem attiecībā uz prasību, ka tai ir pienācīgi jāizmanto savas tiesības.
- 45 Tiesa vairākos spriedumos ir atzinusi, ka PVN direktīvas 90. pantam ir tieša iedarbība, proti, ka personas, kas ir vērsušās tiesā, var uz to brīvi atsaukties dalībvalstu tiesās, aizstāvot savas tiesības.
- 46 Tādējādi šajā lietā uzdotā prejudiciālā jautājuma mērķis nav tas, lai Tiesa interpretētu Ungārijas tiesību normas par noilgumu, bet gan lai tā pārbauda PVN direktīvas 90. panta piemērošanu, ņemot vērā divus Savienības tiesību principus, proti, ii) efektivitātes principu, un ii) līdzvērtības principu. Lai gan Tiesai vēl nav bijusi iespēja izvērtēt saistību starp valsts noilguma režīmu un Savienības tiesībās nostiprinātajām tiesībām attiecībā uz neatgūstamiem parādiem, tā tomēr ir lēmusi par citām Savienības tiesību piešķirtajām tiesībām.
- 47 Šajā lietā rodas jautājums par to, vai, pamatojoties uz Ungārijas noilguma regulējumu, prasītājai būtu jāliedz nodokļa bāzes un tādējādi arī nodokļa summas samazināšana *a posteriori* saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar nodokļu administrācijas praksi noilguma termiņš sākas, kad nodokļa maksātāji vēl nevar pat paredzēt to parādu piedziņas neiespējamību un no tiem izrietošās tiesības uz atmaksu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka lietas izspiešanai būtu jānoskaidro, vai, nepastāvot valsts tiesiskajam regulējumam, dalībvalsts nodokļu administrācijas prakse ļauj *a posteriori* noteikt formālus nosacījumus, kas ir jāizpilda, lai īstenotu tiesības uz PVN bāzes samazinājumu, proti, noteikt nosacījumu kopumu, kas ļauj apliecināt šīs tiesības.

- 48 Prasītāja apgalvo, ka šo jautājumu Tiesa vēl nav aplūkojusi savā judikatūrā. Lieta *FGSZ*, kas šobrīd ir tās izskatīšanā, ir par samērīguma, nodokļu neitralitātes un efektivitātes pamatprincipiem, bet tā atšķiras no šīs lietas ar faktiskajiem apstākļiem, jo tajā lietā netiek pārbaudīts nosacījumu kopums, kas ir saistīts ar prasību, ka tiesības ir jāizmanto pienācīgi, tādēļ nevar arī atsaukties uz līdzvērtības principu.

DARBA VERSIJA