TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2021. gada 21. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sīki izstrādāti noteikumi PVN atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī – Direktīva 2008/9/EK – 20. panta 1. punkts – Atmaksas dalībvalsts papildinformācijas pieprasījums – Elementi, par kuriem var pieprasīt sniegt papildu informāciju – Pretruna starp atmaksas pieteikumā norādīto summu un iesniegtajos rēķinos norādīto summu – Labas pārvaldības princips – PVN neitralitātes princips – Noilguma termiņš – Ietekme uz nodokļa maksātāja kļūdas labojumu

Lietā C-396/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) iesniedza ar 2020. gada 2. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 30. jūlijā, tiesvedībā

CHEP Equipment Pooling NV

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], kas pilda trešās palātas priekšsēdētājas pienākumus, tiesneši J. Pasers [*J. Passer*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un N. Vāls [*N. Wahl*] (referents),

ģenerāladvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *CHEP Equipment Pooling NV* vārdā – *Sz. Vámosi-Nagy*, *ügyvéd*,

– Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *R. Kissné Berta*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *Zs. Teleki*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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 (OV 2008, L 44, 23. lpp.), 20. panta 1. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp *CHEP Equipment Pooling NV* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija) par tās lēmumu tikai daļēji apmierināt pieteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2008/9

3 Direktīvas 2008/9 1. un 2. apsvērums ir formulēts šādi:

“(1) Gan dalībvalstu administratīvajām iestādēm, gan uzņēmējsabiedrībām ir radušās būtiskas problēmas sakarā ar īstenošanas noteikumiem, kas paredzēti Padomes Direktīvā 79/1072/EEK (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī [(OV 1979, L 331, 11. lpp.)].

(2) Minētās direktīvas noteikumos būtu jāizdara grozījumi attiecībā uz laikposmu, kurā uzņēmumi tiek informēti par lēmumiem attiecībā uz atmaksas pieteikumiem. Tāpat būtu jāparedz, ka arī uzņēmumiem jāsniedz atbildes noteiktā laikposmā. Turklāt procedūru vajadzētu vienkāršot un modernizēt, izmantojot modernas tehnoloģijas.”

4 Saskaņā ar Direktīvas 2008/9 2. pantu:

“Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

1) “nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī” ir jebkurš nodokļa maksātājs [Padomes] Direktīvas 2006/112/EK [(2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.),] 9. panta 1. punkta izpratnē, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kas nodokli atmaksā, bet citas dalībvalsts teritorijā;

2) “atmaksas dalībvalsts” ir dalībvalsts, kurā nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, ir aprēķināts PVN attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, ko šajā dalībvalstī viņam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs, vai attiecībā uz preču importu šajā dalībvalstī;

[..]

4) “atmaksas pieteikums” ir pieteikums, lai atmaksātu PVN, kas nodokļa maksātājam, kurš neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, aprēķināts attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, ko šajā dalībvalstī viņam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs, vai attiecībā uz preču importu šajā dalībvalstī;

[..].”

5 Direktīvas 2008/9 5. pantā ir noteikts:

“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:

a) darījumiem, kas minēti Direktīvas 2006/112/EK 169. panta a) un b) punktā;

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.

Neskarot 6. pantu, šajā direktīvā priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Direktīvu 2006/112/EK, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī.”

6 Direktīvas 2008/9 7. pantā ir paredzēts:

“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.”

7 Šīs direktīvas 8. panta 2. punkta e) apakšpunktā ir noteikts:

“[..] atmaksas pieteikumā katrai dalībvalstij un par katru PVN rēķinu vai katru importēšanas dokumentu jānorāda šādi dati:

[..]

e) summa, kurai uzliek nodokli, un PVN summa, izteikta atmaksas dalībvalsts valūtā;

[..].”

8 Saskaņā ar minētās direktīvas 15. pantu:

"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.

2. Dalībvalsts, kurā veic uzņēmējdarbību, pieteikuma iesniedzējam bez kavēšanās elektroniski nosūta apstiprinājumu, ka pieteikums saņemts."

9 Šīs pašas direktīvas 18. pantā ir noteikts:

"1. Dalībvalsts, kurā pieteikuma iesniedzējs veic uzņēmējdarbību, nepārsūta pieteikumu atmaksas dalībvalstij gadījumā, ja pieteikuma iesniedzējs dalībvalstī, kurā viņš veic uzņēmējdarbību, atmaksas periodā:

a) nav PVN maksātājs;

b) piegādā tikai tādas preces vai sniedz tikai tādus pakalpojumus, kuri ir atbrīvoti no PVN bez iepriekšējā stadijā samaksātā PVN atskaitīšanas tiesībām saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 132., 135., 136., 371. pantu, 374. līdz 377. pantu, 378. panta 2. punkta a) apakšpunktu, 379. panta 2. punktu vai 380. līdz 390. pantu vai identiskiem noteikumiem par atbrīvojumu saskaņā ar 2005. gada Pievienošanās aktu;

c) uz viņu attiecas Direktīvas 2006/112/EK 284., 285., 286. un 287. pantā noteiktie atbrīvojumi no PVN mazajiem uzņēmumiem;

d) uz viņu attiecas Direktīvas 2006/112/EK 296. līdz 305. pantā noteiktais vienotās likmes režīms lauksaimniekiem.

2. Dalībvalsts, kurā veic uzņēmējdarbību, elektroniski informē pieteikuma iesniedzēju par lēmumu, kas pieņemts saskaņā ar 1. punktu."

10 Direktīvas 2008/9 19. pantā ir paredzēts:

"1. Atmaksas dalībvalsts bez kavēšanās elektroniskā veidā paziņo pieteikuma iesniedzējam datumu, kurā pieteikums saņemts.

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

11 Šīs direktīvas 20. panta 1. punktā ir noteikts:

"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 papildinformāciju 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 papildinformāciju.

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. Šādā gadījumā nepiemēro 10. pantā minētās robežvērtības."

Direktīva 2006/112

12 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktu:

"Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

Kopējo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

13 Šīs direktīvas 171. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvā [2008/9] paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību."

Ungārijas tiesības

14 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; *Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.); turpmāk tekstā – "PVN likums") 249. pantā ir paredzēts, ka PVN atmaksā nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību Ungārijas teritorijā, pamatojoties uz rakstisku pieteikumu. Saskaņā ar šī likuma 251./E pantu nodokļu administrācija lēmumu pieņem četru mēnešu termiņā.

15 Saskaņā ar minētā likuma 251./F pantu nodokļu administrācija var rakstveidā lūgt papildinformāciju no nodokļa maksātāja, kas neveic uzņēmējdarbību Ungārijas teritorijā, un it īpaši tam pieprasīt rēķina oriģinālu vai apliecinātu kopiju, ja pastāv pamatotas šaubas saistībā ar atmaksājamā PVN atmaksas juridisko pamatu vai apmēru.

16 Saskaņā ar šī paša likuma 127. panta 1. punkta a) apakšpunktu nodokļa maksātāja rīcībā ir jābūt personīgi viņa vārdā izrakstītam rēķinam, kas pierāda darījuma veikšanu.

17 PVN likuma 120. pantā ir noteikts:

"Ciktāl nodokļa maksātājs – šajā statusā – lieto vai citādi izmanto preces vai pakalpojumus, lai veiktu ar nodokli apliktu preču vai pakalpojumu piegādes, tam ir tiesības no nodokļa summas, kas tam ir jāmaksā, atskaitīt:

a) nodokli, ko saistībā ar preču iegādi vai pakalpojumu izmantošanu tam iekļauj rēķinā cits nodokļa maksātājs – tostarp fiziskas vai juridiskas personas, kurām ir jāmaksā vienkāršotais uzņēmumu ienākuma nodoklis;

[..].”

18 Saskaņā ar *belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet* (Rīkojums 32/2009 (XII. 21.) par atsevišķiem noteikumiem saistībā ar tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu Ungārijas Republikā tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību valstī, kā arī tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu citā Eiropas Kopienas dalībvalstī tiem nodokļu maksātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību Ungārijā, īstenošanu; *Magyar Közlöny* 2009/188.), 4. panta 2. punkta e) apakšpunktu atmaksas pieteikumā, kuru ir iesniedzis nodokļa maksātājs, kas uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī, ir jānorāda nodokļa bāze un PVN summa attiecībā uz katru iesniegto rēķinu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

19 *CHEP Equipment Pooling*, kas ir Beļģijā reģistrēta sabiedrība – PVN maksātāja, savu darbību veic loģistikas nozarē un ir specializējusies palešu tirdzniecībā. Ungārijā iegādājusies paletes, ko pēc tam tā iznomāja savām meitassabiedrībām dažādās dalībvalstīs, tā 2017. gada 28. septembrī kā PVN maksātāja Beļģijā Ungārijas iestādēm iesniedza pieteikumu atmaksāt priekšnodoklī samaksāto PVN, kurš attiecās uz precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti laikposmā no 2016. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim.

20 Šim pieteikumam bija pievienota, pirmkārt, PVN deklarācija, kurā bija astoņas slejas ar nosaukumiem “rēķina numurs”, “rēķina datums”, “rēķina izsniedzējs”, “nodokļa bāze”, “nodoklis”, “atskaitāmais nodoklis”, “nosaukums” un “kodi”, kā arī, otrkārt, deklarācijā minētie rēķini.

21 Konstatējusi, ka deklarācijā dažreiz bija atsauce uz rēķiniem, par kuriem PVN jau bija atmaksāts, un turklāt pamanījusi pretrunas starp šajā deklarācijā norādītajām PVN summām un pievienotajos rēķinos minētajām summām, jo rēķinā norādītā summa dažos gadījumos bija mazāka nekā tā, kas bija ietverta minētajā deklarācijā, un citos gadījumos – lielāka, pirmās instances nodokļu iestāde 2017. gada 2. novembrī pieprasīja prasītājai pamatlietā tai iesniegt papildinformāciju, proti, dokumentus un paziņojumus saistībā ar apstākļiem, kādos ir notikuši saimnieciskie darījumi, kas atbilst 143 rēķiniem.

22 Prasītāja pamatlietā paziņoja pirmās instances nodokļu iestādei palešu pirkuma pasūtījumus, ko tā izdevusi pārvadātājam, pirkuma līgumu, kurš noslēgts ar pēdējo minēto, palešu nomas līgumu, ko tā noslēgusi ar *CHEP Magyarország*, rēķinus, kuri adresēti pēdējai minētajai sabiedrībai saistībā ar palešu nomu, rēķinus, ko tā izdevusi klientiem, un to vietu sarakstu, kur paletes faktiski atrodas.

23 Pēc prasītājas pamatlietā iesniegto papildu dokumentu pārbaudes pirmās instances nodokļu iestāde ar 2017. gada 29. novembra lēmumu apmierināja pieteikumu atmaksāt PVN 254 636 343 Ungārijas forintu (HUF) (tolaik apmēram 826 715 EUR) apmērā. Savukārt tā atstāja prasītājas pamatlietā ziņā segt summu 92 803 004 HUF (tolaik apmēram 301 300 EUR) apmērā. Šī iestāde identificēja trīs pieteikumu kategorijas. Pirmkārt, tā atteicās apmierināt pieteikumus, par kuriem jau ir veikta atmaksa. Otrkārt, runājot par pieteikumiem, kuru PVN summa bija lielāka nekā tā, kas ir norādīta atbilstošajā rēķinā, tā veica atmaksu tikai tādas summas apmērā, kāda bija norādīta

rēķinā. Treškārt, runājot par pieteikumiem, kuros PVN summa bija mazāka nekā atbilstošajā rēķinā norādītā, tā veica atmaksu tikai tādas summas apmērā, kāda bija norādīta atmaksas pieteikumā.

24 Ar sūdzību pret šo lēmumu prasītāja pamatlietā attiecībā uz pieteikumu trešo kategoriju norādīja, ka rēķinos ietvertā PVN summa tai teorētiski sniedza tiesības uz PVN atmaksu lielākā apmērā nekā tas, ko tā bija pieprasījusi deklarācijā.

25 Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa apstiprināja pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu. Tā paskaidroja, ka prasītāja pamatlietā nevar labot kļūdu, kas attiecas uz tās sākotnējā atmaksas pieteikuma summu, jo šāds labojums nozīmē jaunu pieteikumu. Prasītāja pamatlietā neesot varējusi iesniegt šādu pieteikumu, jo termiņš šādai darbībai beidzās 2017. gada 30. septembrī, proti, šajā gadījumā – divas dienas pēc tās sākotnējā pieteikuma iesniegšanas. Tā piebilda, ka pirmās instances nodokļu iestādei nebija pienākuma tai pieprasīt citu papildinformāciju, jo pamatlietas fakti bija viegli konstatējami.

26 Prasītāja pamatlietā iesniedza prasību *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija), kas ir pirmās instances tiesa.

27 Šī pirmās instances tiesa prasību noraidīja. Tā norādīja, ka tiesības uz atmaksu, procedūras sākšana un tās PVN summas noteikšana, uz kuru attiecas minētā atmaksa, ir atkarīgas no paša nodokļa maksātāja un ka tad, ja tiktu apmierināta tāda prasība kā prasītāja pamatlietā iesniegtā, savu jēgu zaudētu atmaksas pieteikumu mehānisms, jo pietiktu, ka nodokļa maksātājs pievieno rēķinus, ar kuriem ir pamatotas tiesības uz atmaksu, un, izņemot proporcionālas piemērošanas gadījumu, nodokļu administrācijai visos gadījumos būtu jāatmaksā maksimālā PVN summa, kas atbilst rēķiniem. Minētā pirmās instances tiesa piebilda, ka minētajai administrācijai bija pienākums izmantot iespēju pieprasīt papildinformāciju tikai tad, ja tā tai bija vajadzīga, lai varētu pieņemt pamatotu lēmumu, vai ja tai trūka būtiskas informācijas, tomēr šajā gadījumā tas tā nebija.

28 Prasītāja pamatlietā iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), it īpaši norādot, ka pirmās instances tiesa ir pārkāpusi Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktā paredzēto PVN neitralitātes principu.

29 Iesniedzējtiesa, konstatēdama, pirmkārt, ka nepastāv skaitliska robeža saistībā ar to, cik atmaksas pieteikumus drīkst iesniegt, pirms iestājas noilguma termiņš, un nodokļa maksātāju iespēja labot iespējamās agrākās kļūdas, iesniedzot jaunus pieteikumus, un, otrkārt, to, cik būtiska nozīme šajā ziņā ir pieteikumam, kas ir iesniegts neilgi pirms noilguma termiņa beigām, uzskata, ka ir būtiski noskaidrot, vai nodokļu administrācija spēj pieņemt pamatotu lēmumu par nodokļa maksātāja pieteikumu, ja nav precizējumu par atšķirībām starp šajā pieteikumā norādītajām PVN summām un tā pamatojumam iesniegtajos rēķinos norādītajām summām.

30 Tā norāda uz līdzību starp Savienības tiesību normu un piemērojamajām valsts tiesību normām, jo gan Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta e) apakšpunktā, gan Rīkojuma Nr. 32/2009 4. panta 2. punkta e) apakšpunktā, kas ir minēts šī sprieduma 18. punktā, ir noteikts, ka ikvienā pieteikumā noteikti norāda PVN summu. Turklāt saskaņā ar šīs direktīvas 20. panta 1. punktu, kā arī PVN likuma 251./F panta 3. punktu lēmums par atmaksu var tikt pieņemts tikai tad, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir visa atbilstošā informācija pamatota lēmuma pieņemšanai, t.i., informācija, kurā ietilpst precīzas ziņas par PVN summu, ko tiek lūgts atmaksāt. Visbeidzot

minētā 20. panta 1. punkts, tā ungāru valodas versijā, ļauj nodokļu administrācijai pieprasīt nodokļa maksātājam sniegt papildu elementus saistībā ar "būtisku informāciju", ja pastāv pamatoti iemesli šaubīties par dažu pieteikumu pamatotību, un PVN likumā tai ir sniegta arī iespēja sazināties ar nodokļa maksātāju, ja tai ir būtiskas šaubas par priekšnodoklī samaksāto summu, kuru tiek lūgts atmaksāt.

31 Iesniedzējtiesa šaubās par nodokļu administrācijas iespēju pieprasīt, lai nodokļa maksātājs sniegtu papildinformāciju tad, ja, kā tas ir šajā gadījumā, pastāv atšķirība starp atmaksas pieteikumā norādīto summu un tā pamatojumam iesniegtajos rēķinos norādīto summu. Protams, varētu uzskatīt, ka šī atšķirība nav būtiska informācija Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punkta izpratnē, līdz ar to minētajai administrācijai nebūtu pienākuma vērst nodokļa maksātāja uzmanību uz tā kļūdu vai kļūdām. Tomēr iesniedzējtiesa drīzāk uzskata, ka šai administrācijai šādā gadījumā būtu jāpieprasa papildinformācija, jo šādas atšķirības esamība liek apšaubīt paša pieteikuma pamatotību.

32 Šādos apstākļos *Kúria* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Direktīvas [2008/9] 20. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka acīmredzamu tādu skaitlisku atšķirību starp atmaksas pieteikumu un rēķinu gadījumā, kas ir nelabvēlīgas nodokļa maksātājam, – nerodoties jautājumam par proporcionālu atskaitīšanu – atmaksāšanas dalībvalsts var uzskatīt, ka nav nepieciešams pieprasīt papildu informāciju un ka tā ir saņēmusi visu informāciju, kas ir nepieciešama lēmuma pieņemšanai par atmaksāšanu?"

Par prejudiciālo jautājumu

33 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka tās dalībvalsts nodokļu administrācija, kurā PVN atmaksas pieteikumu ir iesniedzis nodokļa maksātājs, kurš uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī, uzskata, ka tās rīcībā ir pietiekama informācija lēmuma pieņemšanai par minēto pieteikumu, neaicinot šo nodokļa maksātāju sniegt papildinformāciju.

34 Šis jautājums ir radies situācijā, kad, pirmkārt, pastāv atšķirība starp pieteikumā norādīto PVN summu un tā pamatojumam iesniegtajos rēķinos norādīto summu, otrkārt, pieteikums ir iesniegts neilgi pirms noilguma termiņa beigām, tāpēc rodas jautājums, vai nodokļa maksātājam ir tiesības iesniegt labotu pieteikumu vai arī jaunu pieteikumu, ņemot vērā kļūdas, uz kurām ir norādījusi nodokļu administrācija, un, treškārt, ja pastāv šāda atšķirība, nodokļu administrācija atkāpjas no minētajā pieteikumā norādītās PVN summas, lai ņemtu vērā rēķinā minēto summu, ja pēdējā minētā ir mazāka, turpretim ņem vērā pieteikumā norādīto summu, ja tā ir mazāka nekā rēķinā minētā summa, uzskatīdama, ka tai ir jāņem vērā robežvērtība, ko veido atmaksas pieteikuma summa, līdz ar to nodokļa maksātājs nevar saņemt visu PVN summu, uz kuru tas būtu tiesīgs pretendēt.

35 Vispirms ir jāatgādina, ka Direktīvas 2008/9 mērķis saskaņā ar tās 1. pantu ir paredzēt noteikumus PVN atmaksāšanai, kā paredzēts Direktīvas 2006/112 170. pantā, tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst Direktīvas 2008/9 3. panta nosacījumiem, nevis noteikt nosacījumus atmaksas tiesību īstenošanai un to apmēram. Šīs direktīvas 5. panta otrajā daļā ir paredzēts, ka, neskarot tās 6. pantu, šajā direktīvā priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Direktīvu 2006/112, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī.

Nodokļa maksātāja, kurš uzņēmējdarbību veic dalībvalstī, tiesības saņemt citā dalībvalstī samaksāta PVN atmaksu, ko regulē Direktīva 2008/9, tādējādi ir atkarīgas no Direktīvā 2006/112 noteiktajām tiesībām atskaitīt PVN, kurš ir samaksāts kā priekšnodoklis savā dalībvalstī (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 34.–36. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

36 Tāpat kā tiesības uz atskaitīšanu, tiesības uz atmaksu ir ar Savienības tiesību aktiem ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, EU:C:2020:466, 53. punkts), un tās principā nevar ierobežot. Šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem priekšnodokļiem, kas ir piemēroti darījumiem (spriedums, 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini), C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 79. punkts). Atskaitīšanas un tādējādi atmaksas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Kopējā PVN sistēma līdz ar to nodrošina visu saimniecisko darbību nodokļu neitralitāti neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ja pašas darbības principā ir apliekamas ar PVN (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šis PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa tiktu piešķirta, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formālās prasības (spriedums, 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini), C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 80. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tomēr Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punktā ir paredzēts ierobežojums tiesībām uz PVN atmaksu, tajā ir noteikts, ka atmaksas pieteikums ir jāiesniedz dalībvalstī, kurā veic uzņēmējdarbību, vēlākais līdz tā kalendārā gada 30. septembrim, kas seko atmaksas periodam, jo šai valstij minētais pieteikums ir jāpārsūta atmaksas dalībvalstij, ja vien to neliedz viens no šīs direktīvas 18. pantā uzskaitītajiem nepārsūtīšanas iemesliem.

39 Pirmo pārbaudi, ko veic dalībvalsts, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība, papildina pārbaude, ko veic atmaksas dalībvalsts, un pēdējā minētā šajā nolūkā atbilstoši Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punktam var pieteikuma iesniedzējam vai dalībvalstij, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība, pieprasīt papildinformāciju.

40 Ir svarīgi norādīt, ka, lai gan dažādās šīs pēdējās tiesību normas valodu versijās ir dažas redakcionālas atšķirības, šīs atšķirības nemaina minētās tiesību normas būtību, jo informācija, ko var pieprasīt atmaksas dalībvalsts, ir tā, kurai ir jāļauj tai lemt par visu atmaksas pieteikumu vai tā daļu, kā tas turklāt izriet no Direktīvas 2008/9 vispārējās uzbūves un no tās 20. panta mērķa.

41 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Savienības likumdevējs, konstatēdams, kā tas ir norādīts Direktīvas 2008/9 1. apsvērumā, ka PVN atmaksas mehānisms "gan dalībvalstu administratīvajām iestādēm, gan uzņēmējsabiedrībām [rada] būtiskas problēmas", nolēma, kā tas ir izklāstīts šīs direktīvas 2. apsvērumā, padarīt šīs atmaksas procesu plūstošāku "attiecībā uz laikposmu, kurā uzņēmumi tiek informēti par lēmumiem attiecībā uz atmaksas pieteikumiem", noteikt termiņus, kādos "arī uzņēmumiem jāsniedz atbildes", un ļaut izmantot e-pastu lēmumu un atbilžu paziņošanai, lai "procedūru [..] vienkāršotu un modernizētu, izmantojot modernas tehnoloģijas".

42 Direktīvas 2008/9 20. pants plūsmas veicināšanas aspektā ir jāsaprot tādējādi, ka Savienības likumdevējs vēlējās novērst, ka ar novilcinošiem informācijas pieprasījumiem atmaksas dalībvalsts aizkavē savu atmaksas pienākumu vai mazina tā efektivitāti. Šī iemesla dēļ šajā tiesību

normā ir precizēts, ka papildinformācijas pieprasījumiem ir jāattiecas uz to, kas attiecīgajai nodokļu administrācijai ļauj pieņemt lēmumu. Lai nodrošinātu PVN mehānisma neitralitāti, pilnībā atmaksājot PVN, informācijas pieprasījumiem tādējādi ir jāattiecas uz visu informāciju, kas ir atbilstoša un tādējādi vajadzīga šim nolūkam.

43 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka, konstatējusi atšķirības starp atmaksas pieteikumā ietvertajām PVN summām un šī pieteikuma pamatojumam iesniegtajos rēķinos ietvertajām summām, Ungārijas nodokļu administrācija izmantoja Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzēto iespēju, prasītājai pamatlietā pieprasot papildinformāciju. Savukārt, tiklīdz šī informācija bija pārbaudīta, tā neizmantoja šīs direktīvas 20. panta 1. punkta otrajā daļā paredzēto iespēju pieprasīt citu papildinformāciju, jo uzskatīja, ka tās rīcībā ir pietiekama informācija, lai lemtu par atmaksas pieteikumu.

44 Kā tas ir norādīts šī sprieduma 23. punktā, tā šajos nodokļa maksātāja iesniegtajos dokumentos varēja identificēt triju veidu pieteikumus, proti, pirmkārt, tos, par kuriem jau ir veikta atmaksa un par kuriem tā nav veikusi jaunu atmaksu, otrkārt, tos, kas atbilst rēķiniem, kuru PVN summa bija mazāka nekā atmaksas pieteikumā norādītā summa, un par kuriem tā veica atmaksu atbilstoši PVN summai, kas ir norādīta minētajos rēķinos, un, treškārt, tos, saistībā ar kuriem attiecīgajos rēķinos norādītā PVN summa bija lielāka nekā atmaksas pieteikumā norādītā un par kuriem tika veikta tikai daļēja atmaksa minētajā pieteikumā norādītās summas apmērā. Prasītāja pamatlietā apstrīd tikai Ungārijas nodokļu administrācijas atteikumu saistībā ar šo trešo pieteikumu veidu.

45 Šajā ziņā no Ungārijas valdības apsvērumiem izriet, ka šis atteikums ir saistīts ar to, ka nodokļu administrācija uzskatīja, ka tai ir saistoša atmaksas pieteikumā norādītā PVN summa, un nevēlējās atmaksāt vairāk kā tajā norādīto summu, lai gan rēķinos ietvertā PVN summa potenciāli liecināja par tiesībām uz atmaksu lielākā apmērā.

46 Tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā ir jālīdzsvaro nodokļa maksātāja pienākumi un attiecīgās valsts nodokļu administrācijas pienākumi. Tādējādi ir jāatgādina, ka nodokļa maksātājam ir vislabāk zināma to darījumu esamība, attiecībā uz kuriem tas iesniedz atmaksas pieteikumu, un līdz ar to vismaz zināmā mērā tam ir jāuzņemas atbildība par savas administratīvās rīcības sekām. Tam it īpaši ir saistošas norādes, ko tas ietver tā izdotajos rēķinos, un it īpaši norādes, kuras attiecas uz PVN summu un uz likmi, kura ir piemērojama saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta noteikumiem.

47 Turklāt judikatūrā par dalībvalstu iespēju noteikt noilguma termiņu saistībā ar PVN atskaitīšanu Tiesai jau ir bijusi iespēja uzsvērt, ka šādu termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļu maksātājs tiktu sodīts, nevar uzskatīt par nesaderīgu ar Direktīvā 2006/112 izveidoto sistēmu tādēļ, ka, pirmkārt, šis termiņš vienādi ir piemērojams gan tiesībām nodokļu jomā, kas ir balstītas uz valsts tiesībām, gan analogām tiesībām, kuras ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un tādēļ, ka, otrkārt, tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 47. punkts).

48 Attiecībā uz šiem pienākumiem, kādi ir atmaksas pieteikuma iesniedzējam, ir jānorāda, ka, lai gan Direktīvā 2008/9 nav noteikumu par tā iespēju labot savu atmaksas pieteikumu, izņemot īpašu proporcionālu labojumu izdarīšanas gadījumu, kas ir paredzēts šīs direktīvas 13. pantā un kam nav nozīmes šajā lietā, vai par iespēju iesniegt jaunu atmaksas pieteikumu pēc pirmā pieteikuma atsaukšanas, tomēr ir svarīgi atgādināt, ka tad, kad dalībvalsts īsteno Savienības tiesības, prasības, kuras izriet no tiesībām uz labu pārvaldību, kas atspoguļo Savienības tiesību vispārēju principu, un

it īpaši ikvienas personas tiesības uz objektīvu un pieņemamā termiņā veiktu jautājumu izskatīšanu, ir piemērojamas nodokļu kontroles procedūras ietvaros. Šis labas pārvaldības princips paredz, ka tādai administratīvai iestādei kā pamatlietā aplūkotā nodokļu administrācija kontroles pienākumu ietvaros ir jāveic rūpīga un objektīva visu atbilstošo aspektu pārbaude, lai pārliecinātos, ka tās rīcībā, pieņemot lēmumu, ir iespējami pilnīgākie un ticamākie pierādījumi, lai to izdarītu (spriedums, 2020. gada 14. maijs, *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 43. un 44. punkts).

49 Līdz ar to, ja nodokļa maksātājs atmaksas pieteikumā pieļauj vienu vai vairākas kļūdas un ne šis nodokļa maksātājs, ne attiecīgā nodokļa administrācija vēlāk tās neatklāj, par to nevar likt uzņemties atbildību minētajai administrācijai, ja vien minētās kļūdas nav viegli atklājamas, un šādā gadījumā tai ir jāspēj tās konstatēt kontroles pienākumu ietvaros saskaņā ar labas pārvaldības principu.

50 Šajā gadījumā, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 21. un 23. punktā, Ungārijas nodokļu administrācija konstatēja atšķirības starp atmaksas pieteikumā norādītajām PVN summām un dažos iesniegtajos rēķinos ietvertajām summām, kā rezultātā tā pieprasīja prasītājai pamatlietā sniegt papildinformāciju un pēc tam, uzskatīdama, ka tās rīcībā ir pietiekama informācija, pieņēma lēmumu, tādējādi ievērojot Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punkta jēgu. Ja šī informācija faktiski bija pietiekama, un tas būs jāpārbauda iesniedzējtiesai, tai nebija pienākuma no jauna pieprasīt papildinformāciju, kas izrādītos nelietderīga.

51 Tomēr, tā kā tiesības uz atmaksu, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 36. un 37. punktā, ir Savienības likumdevēja ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tā kā PVN neitralitātes princips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa tiktu veikta, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, ir jānoskaidro, vai, pieņemot tādu lēmumu, kādu šajā lietā ir pieņēmusi pirmās instances nodokļu iestāde, kā to uzskata iesniedzējtiesa, proti, atstājot prasītājas pamatlietā ziņā segt PVN summu, par kuru šī iestāde zināja, ka teorētiski tā prasītājai pamatlietā ir atmaksājama, bet kuras pretruna ar pašu atmaksas pieteikumā ietverto summu radīja šķērsli atgūšanai, atmaksas dalībvalsts nodokļu administrācija nav ievērojusi minēto neitralitātes principu vai attiecīgā gadījumā labas pārvaldības principu.

52 Tam, ka prasītāja pamatlietā atmaksas pieteikumu iesniedza 2017. gada 28. septembrī, bet noilguma termiņš iestājās 2017. gada 30. septembrī, nav nozīmes, jo saskaņā ar Direktīvas 2008/9 19. panta 2. punktu atmaksas dalībvalstij ir četru mēnešu termiņš lēmuma pieņemšanai, skaitot no atmaksas pieteikuma saņemšanas. No tā izriet, ka, vēlreiz atgādinot, ka nodokļa maksātājam ir jāpievērš īpaša uzmanība pieteikuma saturam, atmaksas pieteikuma izskatīšanai raksturīgie termiņi tādā gadījumā kā pamatlietā aplūkotais liek šaubīties par minētajai administrācijai uzlikto pienākumu aicināt minēto nodokļa maksātāju nevis iesniegt jaunu pieteikumu, bet labot savu sākotnējo pieteikumu atkarībā no piezīmēm, ko tā tam ir paudusi.

53 Šajā ziņā, ja nodokļu administrācija ir aicinājusi nodokļa maksātāju saskaņā ar labas pārvaldības principu un PVN neitralitātes principu, saskaņā ar kuru, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 37. punktā, priekšnodokļa atmaksa ir jāpiešķir, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, lai gan nodokļa maksātājs nav izpildījis dažas formālās prasības, labot savu pieteikumu pēc tam, kad tā ir atklājusi tajā kļūdu, ir jānorāda, ka tiek uzskatīts, ka labotais pieteikums, kas ir saistīts ar sākotnējo pieteikumu, ir ticis iesniegts sākotnējā pieteikuma iesniegšanas dienā, proti, tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie, pirms noilguma termiņa beigām. Tā kā Direktīvā 2008/9 nav noteikumu,

kas regulētu iespēju labot atmaksas pieteikumu, izņemot īpašu gadījumu, kas ir paredzēts šīs direktīvas 13. pantā un kam šajā lietā nav nozīmes, dalībvalstīm saskaņā ar minētajiem principiem ir jānosaka labojumu izdarīšanas kārtība.

54 Tādējādi, ja pēc pienācīgi atklātas nodokļa maksātāja pieļautas kļūdas attiecīgā nodokļu administrācija var skaidri noteikt PVN summu, kas tam ir jāatmaksā, labas pārvaldības princips tai liek ar līdzekļiem, kuri tai šķiet vispiemērotākie, par to rūpīgi informēt nodokļa maksātāju, lai to aicinātu labot atmaksas pieteikumu, lai tādējādi tā varētu sniegt pozitīvu atbildi.

55 Turklāt, ja nav šāda uzaicinājuma, attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācija rada nesamērīgu apdraudējumu PVN neitralitātes principam, atstājot nodokļa maksātāja ziņā segt PVN, par kuru tam ir tiesības saņemt atmaksu, jo kopējās PVN sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību.

56 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2008/9 20. panta 1. punkts, kas aplūkots kopā ar nodokļu neitralitātes un labas pārvaldības principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka atmaksas dalībvalsts nodokļu administrācija, ja, attiecīgā gadījumā ņemot vērā nodokļa maksātāja sniegto papildinformāciju, tā ir guvusi pārliecību, ka priekšnodoklī faktiski samaksātā PVN summa, kura ir norādīta atmaksas pieteikumam pievienotajā rēķinā, ir lielāka nekā šajā pieteikumā norādītā summa, atmaksā PVN tikai pēdējās minētās summas apmērā, ja tā iepriekš ar rūpību un atbilstoši līdzekļiem, kas tai šķiet vispiemērotākie, nav aicinājusi nodokļa maksātāju labot atmaksas pieteikumu ar pieteikumu, kurš tiek uzskatīts par iesniegtu sākotnējā pieteikuma iesniegšanas dienā.

Par tiesāšanās izdevumiem

57 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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 1. punkts, kas aplūkots kopā ar nodokļu neitralitātes un labas pārvaldības principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka atmaksas dalībvalsts nodokļu administrācija, ja, attiecīgā gadījumā ņemot vērā nodokļa maksātāja sniegto papildinformāciju, tā ir guvusi pārliecību, ka priekšnodoklī faktiski samaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa, kas ir norādīta atmaksas pieteikumam pievienotajā rēķinā, ir lielāka nekā šajā pieteikumā norādītā summa, atmaksā pievienotās vērtības nodokli tikai pēdējās minētās summas apmērā, ja tā iepriekš ar rūpību un atbilstoši līdzekļiem, kas tai šķiet vispiemērotākie, nav aicinājusi nodokļa maksātāju labot savu atmaksas pieteikumu ar pieteikumu, kurš tiek uzskatīts par iesniegtu sākotnējā pieteikuma iesniegšanas dienā.

[Paraksti]