Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 21. janvārī[1]

Lieta C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
piedaloties:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(*Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 183. pants – Priekšnodokļa pārmaksas atmaksa – Procentu aprēķināšana vēlākas priekšnodokļa pārmaksas palielināšanas vai vēlākas nodokļa parāda samazināšanas gadījumā – Valsts transponēšanas pasākumu neesamība – Direktīvas tieša piemērošana – Direktīvas, kas nav attiecināma, piemērošana pēc analoģijas – PVN atmaksas direktīva (Direktīva 2008/9/EK) – 27. pants – Savienības tiesībām atbilstīga valsts tiesību aktu interpretācija

I. Ievads

1. Šajā tiesvedībā jautājums ir par to, vai PVN direktīvā nodokļa maksātājam ir piešķirtas tieši piemērojamas tiesības uz procentiem saistībā ar tikai vēlāk atmaksātu priekšnodokļa pārmaksu vai tikai vēlāk atmaksātu nodokļu atmaksas prasījumu. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto Austrijas Republika attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (PVN) nav paredzējusi šādu nokavējuma procentu aprēķināšanas regulējumu. Pastāvošo procentu aprēķināšanas regulējumu attiecībā uz cita veida nodokļiem nevar interpretēt atbilstīgi Savienības tiesībām un piemērot PVN.

2. Tomēr citā direktīvā (PVN atmaksas direktīvā) ir ietvertas tieši piemērojamas tiesības uz procentiem par vēlāk atmaksātu priekšnodokļa pārmaksu nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, un kuri nav veikuši darījumus valsts teritorijā. Ir apšaubāms tas, vai šo direktīvu šajā gadījumā var piemērot pēc analoģijas.

3. Pat tad, ja uz to tiek atbildēts noliedzoši un ja no PVN direktīvas nevar izsecināt tieši piemērojamas tiesības uz procentiem, Tiesa, iespējams, tomēr var sniegt citas lietderīgas norādes, kas ļautu atrisināt strīdu atbilstīgi Savienības tiesībām.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

4. Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 90. pants attiecas uz nodokļa aprēķina bāzes samazināšanu un tajā ir noteikts:

"1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta."

5. PVN direktīvas 183. pantā ir noteikts šādi:

"Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārnešanu vai atmaksāšanu, ja pārpalikuma summa ir nenozīmīga."

6. Direktīva 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai [3] (turpmāk tekstā – "PVN atmaksas direktīva"), attiecas uz priekšnodokļa atmaksāšanas kārtību nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas tajā nav veikuši darījumus.

7. Šīs PVN atmaksas direktīvas 27. pants, kas attiecas uz procentu aprēķināšanu saistībā ar minēto atmaksas prasījumu, ir formulēts šādi:

"1. Procentus aprēķina laikposmam, sākot no dienas, kas seko atmaksāšanai noteiktā termiņa pēdējai dienai saskaņā ar 22. panta 1. punktu, līdz dienai, kad atmaksāšana patiesi tiek veikta.

2. Procentu likme atbilst procentu likmei, ko saskaņā ar atmaksas dalībvalsts tiesību aktiem atlīdzina nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību minētajā dalībvalstī.

Ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem attiecībā uz atmaksāšanu nodokļa maksātajiem, kas veic uzņēmējdarbību, šādas procentu likmes nav, maksājamie procenti atbilst procentiem vai līdzvērtīgai nodevai, ko piemēro atmaksas dalībvalsts attiecībā uz nodokļa maksātāju novēlotiem PVN maksājumiem."

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 OV 2008, L 44, 23. lpp.

B. Austrijas tiesības

8. Austrijā nodokļu maksātāja tiesības uz procentiem ir noteiktas *Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben* [Federālajā likumā par vispārējiem noteikumiem un procedūru, kas piemērojama nodokļiem, kurus pārvalda federālās, federālo zemju un pašvaldību nodokļu iestādes] (*Bundeabgabenordnung* [Federālais nodokļu kodekss]; turpmāk tekstā – "*BAO*"):

9. *BAO* 205. pants attiecas uz nodokļa maksātāja tiesībām uz procentiem saistībā ar ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa atmaksas prasījumiem:

"(1) Par ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa summu starpībām, kas izriet no paziņojumiem par nodokli, neņemot vērā daļējus maksājumus (3. punkts), pēc avansa maksājumu vai līdz šim noteiktās nodokļa summas ieskaitīšanas, ir jāaprēķina procenti par laikposmu, sākot no nodokļu prasījuma rašanās gadam sekojošā gada 1. oktobra līdz šo paziņojumu paziņošanas dienai (procenti saistībā ar prasījumu). Tas pēc analoģijas attiecas uz summu starpību, kas rodas:

a) atceļot paziņojumu par nodokli, [..].

(2) Procentu saistībā ar prasījumu gada likme ir par 2 % lielāka nekā pamatlikme. Procentus saistībā ar prasījumu nenosaka, ja to summa ir mazāka par 50 EUR. Procentus saistībā ar prasījumu nosaka par laikposmu, kas nepārsniedz 48 mēnešus. [..]"

10. Kopš 2012. gada 1. janvāra *BAO* 205.a pantā ir paredzētas nodokļa maksātāja tiesības uz procentiem par pārmaksātiem nodokļiem, ja tie pārsūdzības rezultātā vēlāk ir noteikti zemāki par sākotnējiem, un tas ir formulēts šādi:

"(1) Ja jau samaksāts nodokļu parāds, kura summa tieši vai netieši ir atkarīga no pārsūdzības izskatīšanas, tiek samazināts, pēc nodokļu maksātāja lūguma ir jāaprēķina procenti par laikposmu no nodokļa samaksas līdz paziņojuma vai lēmuma par nodokļa samazināšanu paziņošanai (pārsūdzības procenti). [..]

(4) Procentu likme gadā ir par 2 % lielāka nekā pamatlikme. Nav jānosaka procenti, kuru summa ir mazāka par 50 EUR."

III. Pamatlieta

11. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir balstīts uz divām dažādām revīzijas tiesvedībām iesniedzējtiesā.

– Par pirmo revīzijas tiesvedību (Ro 2017/15/0035)

12. CS, prasītājs pirmajā tiesvedībā (turpmāk tekstā – "pirmais prasītājs"), savā PVN deklarācijā par 2007. gada augustu norādīja priekšnodokļa pārmaksu 60 689,28 EUR. Tomēr finanšu pārvalde šo pārmaksu noteica tikai 14 689,28 EUR apmērā. Pirmais prasītājs šo lēmumu sekmīgi pārsūdzēja tiesā. 2013. gada 22. maijā pārmaksātā priekšnodokļa summa viņam tika "atmaksāta" pilnā apmērā.

13. 2013. gada 30. maijā saskaņā ar *BAO* 205.a pantu par laikposmu no tā stāšanās spēkā (2012. gada 1. janvāris) līdz [lēmuma] izpildei 2013. gada 22. maijā pirmais prasītājs lūdza aprēķināt procentus saistībā ar šo priekšnodokļa pārmaksu. Finanšu pārvalde šo pieteikumu noraidīja. Par šo pirmais prasītājs nesekmīgi cēla prasību *Bundesfinanzgericht* [Federālajā finanšu tiesā] (Austrija).

14. *Bundesfinanzgericht* šo noraidījumu pamatoja ar to, ka *BAO* 205.a pants attiecas nevis uz tiesā sekmīgi pieprasītas priekšnodokļa pārmaksas gadījumu, bet gan tikai uz tiesā sekmīgi apstrīdētu pārāk augsti noteiktu un samaksātu nodokļu parādu. Par šo pirmais prasītājs ir iesniedzis revīzijas sūdzību.

– Par otro revīzijas tiesvedību (Ro 2018/15/0026)

15. Prasītājs otrajā tiesvedībā (*technoRent International*, turpmāk tekstā – "otrais prasītājs") ir Vācijā reģistrēts uzņēmums. 2003. un 2004. gadā tas pārdeva iekārtas Austrijā un par šiem darījumiem Austrijā samaksāja PVN. 2005. gadā otrais prasītājs iepriekšējā PVN deklarācijā par 2005. gada maiju norādīja priekšnodoklī samaksātā PVN pārmaksu 367 081,58 EUR. Iemesls bija vēlāka atlīdzības samazināšana PVN direktīvas 90. panta izpratnē, jo par dažām iekārtām acīmredzami netika samaksāts vai netika samaksāts pilnībā.

16. Šis nodokļa aprēķina bāzes samazinājums tika pārbaudīts [nodokļu] iestāžu veiktā pārbaudē (no 2006. gada jūlija līdz 2008. gada jūnijam). Šī pārmaksa 2008. gada 10. martā otrajam prasītajam vispirms tika "atmaksāta". Taču audita beigās finanšu pārvalde uzskatīja, ka tomēr nav jāveic nodokļa aprēķina bāzes samazināšana. Tādēļ ar 2008. gada 13. oktobra lēmumu finanšu pārvalde noteica uzrēķinu 367 081,58 EUR. Prasība par šo lēmumu par PVN noteikšanu tika apmierināta.

17. 2013. gada oktobrī otrais prasītājs lūdza aprēķināt procentus no summas 367 081,58 EUR par laikposmu no 2005. gada jūlija līdz 2013. gada maijam. Attiecībā uz šo pieteikumu finanšu pārvalde nolēma, ka saskaņā ar *BAO* 205.a pantu tiesības uz procentiem (10 021,32 EUR) ir tikai par laikposmu no 2012. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 8. aprīlim. 2017. gada 29. maijā tiesa daļēji apmierināja sūdzību par šo lēmumu, atzīstot otrajam prasītājam tiesības saņemt nokavējuma procentus arī par laikposmu no 2005. gada 2. septembra līdz 2008. gada 9. martam. Par to iesniegtā finanšu pārvaldes revīzijas sūdzība ir vērsta vienīgi pret nokavējuma procentu atzīšanu par laikposmu no 2005. gada 2. septembra līdz 2008. gada 9. martam.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

18. *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija), kuras kompetencē ir izskatīt abas revīzijas sūdzības, neuzskata, ka tā varētu atbilstoši Savienības tiesībām interpretēt *BAO* 205. un 205.a pantā ietvertās tiesību normas par procentiem, un tādēļ ar 2018. gada 24. oktobra lēmumu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai no Savienības tiesībām izriet tieši piemērojams regulējums, ar kuru nodokļa maksātājam, kuram finanšu pārvalde tādā situācijā, kāda pastāv pamatlietās, nav savlaicīgi atmaksājusi pārmaksāto PVN, ir piešķirtas tiesības uz nokavējuma procentiem, un līdz ar to tas var atsaukties uz šīm tiesībām, vēršoties finanšu pārvaldē vai administratīvajās tiesās, lai gan valsts tiesībās šāds procentu aprēķināšanas regulējums nav paredzēts?

Gadījumā, ja atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša:

2) Vai arī tad, ja nodokļa maksātāja prasījums attiecībā uz PVN izriet no vēlāka [maksājamās] atlīdzības samazinājuma atbilstoši Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktam, ir pieļaujams, ka procentu aprēķināšana sākas tikai pēc pienācīga laikposma, kurš ir paredzēts finanšu pārvaldei, lai pārliecinātos par nodokļa maksātāja izvirzīto tiesību pamatotību, beigām?

3) Vai no apstākļa, ka dalībvalsts tiesībās nav paredzēts nokavējuma procentu aprēķināšanas regulējums attiecībā uz PVN pārmaksas novēlotu atmaksu, izriet tas, ka valsts tiesām, nosakot procentu summu, Direktīvas 2008/9, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112 paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic

uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, 27. panta 2. punkta otrajā daļā paredzētās tiesiskās sekas ir jāpiemēro arī tad, ja pamatlietas neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā?"

19. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir iesniegusi Austrijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Tiesiskais vērtējums

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem

20. Visi trīs prejudiciālie jautājumi būtībā ir par to, vai Savienības tiesībās ir paredzēts aprēķināt procentus saistībā ar priekšnodokļa pārmaksu vai PVN atmaksas prasījumu (kas bieži tiek apzīmēts arī kā PVN pārmaksa) un, ja ir paredzēts, tad – kādā apmērā. Tā kā otrais un trešais jautājums ir uzdots ar nosacījumu, ka uz pirmo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši, es vispirms pievērsīšos pirmajam jautājumam.

21. Šajā jautājumā iesniedzējtiesa, šķiet, balstās uz pieņēmumu, ka Austrijas tiesībās procentu aprēķināšana saistībā ar priekšnodokļa pārmaksu vai PVN atmaksas prasījumu nav paredzēta vai ir paredzēta tikai ļoti īpašos gadījumos. Šajā ziņā nav iespējams pēc analoģijas piemērot vispārējo tiesību normu attiecībā uz ienākuma nodokli, kas noteikta *BAO* 205. pantā. Arī *BAO* 205.a pants kopš 2012. gada 1. janvāra attiecas tikai uz gadījumu, kad, pamatojoties uz lēmumu, vēlāk tiek samazināts PVN, nevis palielināts priekšnodokļa atskaitījums. Šī iemesla dēļ tiesa jautā, kāds tieši piemērojams regulējums "izriet no Savienības tiesībām".

22. Šajā gadījumā runa ir par procentu aprēķināšanu saistībā ar priekšnodokļa pārmaksu vai PVN atmaksas prasījumu. Tādējādi kā piemērojamās Savienības tiesības primāri ir jāņem vērā PVN direktīva, un šajā gadījumā it īpaši tās 183. un 90. pants.

23. Tādēļ, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, vispirms ir jāprecizē tiesību uz procentiem, kas izriet no PVN direktīvas 183. un 90. panta (par to B.1 iedaļā), tvērums un to tiešā piemērojamība (par to B.2 iedaļā). Pēc tam ir jāizskata PVN atmaksas direktīvas 27. panta, kas pats par sevi nav piemērojams, tieša piemērošana pēc analoģijas (par to B.3. iedaļā) un iespējas *BAO* 205. un 205.a pantu interpretēt atbilstīgi Savienības tiesībām (par to C iedaļā).

B. Par procentu aprēķināšanu saistībā ar PVN pārmaksu un PVN atmaksas prasījumu

1. PVN direktīvas 183. un 90. panta saturs un piemērojamība

a) Procentu aprēķināšana saistībā ar priekšnodokļa pārmaksu

24. Vispirms ir jāprecizē, vai no PVN direktīvas privātpersonām izriet tiesības uz procentiem. PVN direktīvā nav ietverts konkrēts procentu noteikšanas regulējums. Arī PVN direktīvas 183. pantā ir vienīgi norādīts, ka dalībvalstis saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem pārpalikumu, kas izriet no atskaitīšanas summas un nodokļa parāda pozitīvās starpības, var vai nu pārnest uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

25. Šajā ziņā šajā tiesību normā saskaņā ar tās formulējumu nav paredzēts ne pienākums maksāt procentus par pārmaksātā PVN atmaksājamo summu, ne arī datums, no kura šādi procenti ir jāmaksā [4].

26. Tomēr PVN direktīvas 183. pants ir jāskata kopsakarā ar 179. pantu. Saskaņā ar PVN direktīvas 179. pantu nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā radušās atskaitīšanas tiesības. Rezultātā PVN direktīvas 179. pantā ir paredzēts piespiedu kārtā ieskaitīt par attiecīgo taksācijas periodu maksājamo nodokli. Ja nodokļu parāds ir lielāks par priekšnodoklī atskaitāmo summu, pāri paliek (neliels) nodoklis, kas vēl ir jāsamaksā. Savukārt, ja nodokļa parāds ir mazāks par priekšnodoklī atskaitāmo summu, pāri paliek priekšnodokļa pārmaksa, uz kuru attiecas PVN direktīvas 183. pants.

27. No šīs PVN direktīvas 183. panta sasaistes ar nodokļa maksātāja tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ņemot vērā neitralitātes principu, izriet Tiesas pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir neatņemama PVN sistēmas sastāvdaļa, ko principā nevar ierobežot. It īpaši tās var *nekavējoties* izmantot attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem [5].

28. Turklāt ir jāņem vērā, ka pati atskaitīšanas tiesību esamība izriet no PVN direktīvas 167.–172. panta, kas ir iekļauti nodaļā "Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma", savukārt šīs direktīvas 178.–183. pants attiecas tikai uz noteikumiem par šo tiesību īstenošanu [6]. Šajā ziņā Tiesa jau ir precizējusi, ka dalībvalstu pašu pieņemtie noteikumi par šo tiesību īstenošanu nedrīkst pārkāpt PVN sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļa maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu [7]. Rezultātā, ja pārmaksātā PVN atmaksāšana nodokļa maksātājam nenotiek saprātīgā termiņā, PVN nodokļa sistēmas neitralitātes princips paredz, ka finansiālie zaudējumi, kas tādējādi ar attiecīgās naudas summas nepieejamību tiek radīti nodokļa maksātājam, tiek kompensēti, samaksājot nokavējuma procentus [8].

29. Šajā ziņā no PVN direktīvas 183. panta, skatot to kopsakarā ar neitralitātes principu, izriet nodokļa maksātāja, kāds šajā gadījumā ir pirmais prasītājs, tiesības saņemt procentus par savu pārmaksāto priekšnodokli, kas nav atmaksāts.

b) Procentu aprēķināšana saistībā ar PVN atmaksas prasījumu

30. Piekrītot Komisijas viedoklim, tā tas ir arī tāda nodokļa maksātāja gadījumā, kurš, kā šajā gadījumā otrais prasītājs, vispirms ir pienācīgi samaksājis PVN un kuram nodokļa aprēķina bāzes samazinājuma dēļ saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu tagad, t.i., kopš samazinājuma rašanās brīža, attiecībā pret nodokļu kreditoru pastāv atmaksas prasījums (tā saucamā PVN pārmaksa).

4 Šādā nozīmē spriedumi, 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 19. punkts), un 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 27. punkts).

5 Spriedumi, 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 21. punkts); 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 43. punkts); 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 32. punkts); 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. punkts), un 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 Spriedums, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 44. punkts); šajā nozīmē jau skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 30. punkts), un spriedumu, 2001. gada 8. novembris, Komisija/Nīderlande (C-338/98, EU:C:2001:596, 71. punkts).

7 Tā nepārprotami: spriedumi, 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 22. punkts); 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 45. punkts), un 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33. punkts).

8 Tā nepārprotami spriedumos, 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 23. un 24. punkts), un 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 51. punkts). Rezultātā tas ir norādīts arī spriedumā, 2020. gada 23. aprīlis, *Sole-Mizo* un *Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 un C-126/18, EU:C:2020:292, 36. punkts).

31. Abos gadījumos nodokļa maksātājam ir uzlikta pārāk liela PVN nasta, ko tas ir samaksājis valstij vai nu tieši, vai netieši – ar sava piegādātāja starpniecību. Tādēļ, ņemot vērā neitralitātes principu, nodokļu nasta gadījumā, ja tiek novēloti ņemts vērā nodokļa aprēķina bāzes samazinājums saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu, nekādi neatšķiras no pārmaksātā priekšnodokļa novēlotas atmaksas atbilstoši 183. pantam. Šī iemesla dēļ Tiesa nodokļa aprēķina bāzes samazinājuma gadījumā jau ir nospriedusi [9], ka "dalībvalstīm noteiktā pamatpienākuma atmaksāt kopā ar procentiem tās nodokļu summas, kas iekasētas, pārkāpjot Savienības tiesības, pamatā ir tieši šīs pēdējās minētās tiesības" [10].

32. Attiecīgi sākotnēji pamatoti iekasētas PVN summas, kuras ir jāatlīdzina vēlāk notikuša nodokļa aprēķina bāzes samazinājuma dēļ, jo vairs nepastāv maksājuma tiesiskais pamats, ir jāatmaksā kopā ar procentiem no šī brīža.

c) Procentu aprēķināšanas izslēgšana PVN atmaksas direktīvas 27. pantā?

33. Savukārt pretēji tam, kā tas izskan lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu un kā uzskata arī Austrijas Republika, no PVN atmaksas direktīvas 27. panta 2. punkta otrā teikuma formulējuma nevar secināt, ka dalībvalstis varētu pilnībā atteikties no procentu aprēķināšanas saistībā ar šiem prasījumiem. Tas ir šāds: "Ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem attiecībā uz atmaksāšanu nodokļa maksātajiem, kas veic uzņēmējdarbību, šādas procentu likmes nav, maksājamie procenti atbilst procentiem vai līdzvērtīgai nodevai, ko piemēro atmaksas dalībvalsts attiecībā uz nodokļa maksātāju novēlotiem PVN maksājumiem".

34. Formulējums "ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem [..] šādas procentu likmes nav" nenozīmē, ka likumdevējs būtu uzskatījis, ka ir iespējams valsts tiesību aktos neparedzēt procentu aprēķināšanas regulējumu attiecībā uz priekšnodoklī samaksātā PVN atmaksāšanu nodokļa maksātājiem.

35. Kā izriet no PVN atmaksas direktīvas pirmā un otrā apsvēruma, pirms šīs direktīvas ieviešanas tās pašreizējā formā pastāvēja būtiskas problēmas saistībā ar dalībvalstu tiesību aktu par PVN atmaksāšanu nodokļu maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, īstenošanu un saskaņošanu. Lai šīs problēmas risinātu, kā tas izriet no PVN atmaksas direktīvas trešā apsvēruma, tika stiprināts uzņēmumu stāvoklis. Tādēļ PVN atmaksas direktīvas 27. panta 2. punkta otrajā teikumā tika paredzēta konkrēta, visām dalībvalstīm saistoša visaptveroša tiesību norma. Tādējādi gadījumā, ja nepastāvētu procentu aprēķināšanas regulējums attiecībā uz nodokļu maksātāju, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, atmaksas prasījumiem ir piemērojams regulējums attiecībā uz novēlotiem maksājumiem valstij.

36. Tomēr šī visaptverošā tiesību norma, kas paredzēta īpašam gadījumam (PVN atmaksas direktīvas 27. panta 2. punkta otrais teikums), nekādā gadījumā neizslēdz procentu aprēķināšanu visos pārējos gadījumos. Tas tā ir vēl jo vairāk tāpēc, ka neitralitātes princips (skat. iepriekš 28. punktu) paredz procentu aprēķināšanu visos pārējos gadījumos.

d) Starpsecinājumi

37. Tādēļ no PVN direktīvas 183. panta un 90. panta, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu, izriet, ka dalībvalstij ir pienākums aprēķināt procentus par priekšnodokļa pārmaksu un saistībā ar nodokļu atmaksas prasījumiem, pamatojoties uz nodokļa aprēķina bāzes samazinājumu.

9 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail Ltd* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478, 25. punkts).

10 Tas atzīts arī – katrā ziņā gadījumā, uz kuru attiecas PVN direktīvas 183. pants,– spriedumā, 2020. gada 23. aprīlis, *Sole-Mizo* un *Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 un C-126/18, EU:C:2020:292, 36. punkts).

2. Tieši piemērojamas tiesības uz procentiem, kas izriet no PVN direktīvas 183. panta vai 90. panta, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu?

38. Turpinājumā ir jāpārbauda, vai ar PVN direktīvas 183. un 90. pantu, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu, tiek nodrošinātas tieši piemērojamas tiesības uz procentiem. Piekrītot Austrijas Republikas uzskatam, uz to ir jāatbild noraidoši. Ir gan tiesa, ka saskaņā ar PVN direktīvas 183. un 90. pantu, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu, principā ir jāaprēķina procenti. Taču Savienības tiesībās nav noteikti precīzi noteikumi, piemēram, attiecībā uz procentu likmi vai procentu aprēķināšanas sākuma datumu.

39. Drīzāk attiecībā uz procentu aprēķināšanu dalībvalstīm ir rīcības brīvība transponēšanā [11]. Tas pats attiecas uz procentu aprēķināšanu saistībā ar atmaksas prasījumu saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu [12].

40. Šo rīcības brīvību transponēšanā Tiesa ir vairākkārt apstiprinājusi. Saskaņā ar to, piemēram, regulējums, kurā ir paredzēta pārmaksātās summas atmaksa 45 dienu laikā pēc nodokļa deklarācijas iesniegšanas līdz procentu aprēķināšanas sākuma datumam, atbilst PVN direktīvas 183. pantam [13].

41. Tādējādi dalībvalstīm savos valsts tiesību aktos ir jāparedz noteikumi par procentu aprēķināšanu. Ņemot vērā, ka Savienībā pastāv dažādas monetārās zonas ar dažādiem inflācijas līmeņiem un procentu likmēm, šī PVN direktīvas saturiskā atvērtība ir saprotama. Tādējādi ir izslēgta PVN direktīvas 183. vai 90. panta, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu, tieša piemērošana, lai nodokļa maksātājam noteiktu konkrētas tiesības uz procentiem.

3. PVN atmaksas direktīvas 27. panta piemērošana pēc analoģijas?

42. Arī par PVN atmaksas direktīvas 27. panta piemērošanu pēc analoģijas – kā, šķiet, to apsver iesniedzējtiesa trešajā jautājumā – šajā gadījumā, piekrītot Austrijas Republikas viedoklim, nevar būt runa. Šis pants gan ir pietiekami skaidrs un precīzs un tādēļ pats par sevi varētu būt tieši piemērojams. Tomēr ar to dalībvalstij ir noteikts pienākums paredzēt konkrētu procentu aprēķināšanas regulējumu tikai tāda nodokļu maksātāja gadījumā, kurš veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, neveicot darījumus valsts teritorijā.

43. Attiecīgi, netransponējot šo procentu aprēķināšanas regulējumu attiecībā uz gadījumu, kad nodokļu maksātājs veic uzņēmējdarbību valsts teritorijā (vai nodokļu maksātājs veic iekšzemes darījumus), Austrija nav pārkāpusi PVN atmaksas direktīvas 27. pantu. Līdz ar to šajā gadījumā direktīvas tiešas piemērošanas jēga un mērķis netiek īstenoti. Nav [Ir] iespējams un nepieciešams izvairīties no tā, ka valsts varētu gūt labumu no Savienības tiesību neievērošanas [14].

44. Turklāt nepastāv arī neplānots likuma robs, kas ir nosacījums piemērošanai pēc analoģijas. Kā jau tika paskaidrots iepriekš (35. un 36. punkts), pirms PVN atmaksas direktīvas ieviešanas tās pašreizējā formā PVN atmaksāšanas procedūrā attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, pastāvēja ievērojamas problēmas. Tomēr attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, likumdevējs, šķiet, neuzskatīja, ka pastāv šādas problēmas, jo citādi tas nebūtu reglamentējis tikai šo vienu īpašo gadījumu.

11 Spriedumi, 2020. gada 23. aprīlis, *Sole-Mizo* un *Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 un C-126/18, EU:C:2020:292, 37. punkts); 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. punkts, attiecībā uz autonomiju); 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. punkts); 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33. un 64. punkts), un 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17. punkts).

12 Skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail Ltd* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 50. un 61. punkts).

14 Šajā nozīmē skaidri: spriedumi, 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 38. punkts); 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 22. un 23. punkts), un 1986. gada 26. februāris, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 49. punkts).

45. Neraugoties uz minēto, pēc analoģijas piemērojot direktīvu, kura nav piemērojama, šajā gadījumā nozīmētu neievērot PVN direktīvā ietverto Savienības likumdevēja vērtējumu. Tas, ņemot vērā PVN direktīvas 183. un 90. panta formulējumu, ir atstājis dalībvalstu ziņā PVN pārmaksas un atmaksas prasījumu izpildi, kā arī procentu aprēķināšanu. Tiesa norāda uz dalībvalstu rīcības brīvības esamību [15]. PVN atmaksas direktīvas 27. panta piemērošana pēc analoģijas apietu šo brīvību.

4. Starpsecinājumi

46. No PVN direktīvas 183. panta un 90. panta, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu, neizriet tieši piemērojams procentu aprēķināšanas regulējums par labu nodokļu maksātājam. Šajā ziņā trūkst pietiekamas konkrētības attiecībā uz procentu likmi un procentu aprēķināšanas sākuma datumu. Tas neko nemaina tajā, ka PVN direktīvas 183. un 90. pants, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu, prasa procentu aprēķināšanas regulējumu. Nav apsverama arī PVN atmaksas direktīvas 27. panta piemērošana pēc analoģijas.

C. Dalībvalstu rīcības brīvības transponēšanā robežas: līdzvērtības un efektivitātes principi

47. Tā kā PVN direktīvā nav ietverts tieši piemērojams procentu aprēķināšanas regulējums, tiesību uz procentiem regulējuma izstrāde principā ir dalībvalstu kompetencē. Kā Tiesa jau ir nospriedusi, tām šajā ziņā ir rīcības brīvība [16], un tās var noteikt tiesību uz procentiem noteikumus.

48. Tomēr noteikumi attiecībā uz atmaksu nedrīkst būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas reglamentē līdzīgas iekšzemes situācijas (līdzvērtības princips), ne arī tādi, kas padara faktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) [17].

49. Šie principi ietekmē valsts tiesu veikto valsts tiesību aktu piemērošanu un interpretāciju. Tas tādēļ – kā Tiesa jau ir nospriedusi – ka valsts tiesai ir jānodrošina Savienības tiesību – šajā gadījumā PVN direktīvas – pilnīga iedarbība, vajadzības gadījumā pašai atstājot nepiemērotu līdzšinējo interpretāciju, ja šī interpretācija nav saderīga ar Savienības tiesībām [18]. Valsts tiesai ir jāņem vērā visas valsts tiesības kopumā, lai izvērtētu, kādā mērā ir iespējams piemērot interpretāciju, kas nenovestu pie Savienības tiesību mērķiem pretēja rezultāta [19].

15 Spriedumi, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. punkts); 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33. un 64. punkts); 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17. punkts), un 2001. gada 25. oktobris, Komisija/Itālija (C-78/00, EU:C:2001:579, 32. punkts).

16 Spriedumi, 2020. gada 23. aprīlis, *Sole-Mizo* un *Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 un C-126/18, EU:C:2020:292, 37. punkts); 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. punkts, attiecībā uz autonomiju); 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. punkts), un 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 29. punkts).

17 Spriedumi, 2020. gada 16. jūlijs, UR (advokātu pienākums maksāt PVN) (C-424/19, EU:C:2020:581, 25. punkts); 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58. punkts); 2014. gada 10. jūlijs, *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. punkts); 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. punkts); 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. punkts), un 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24. punkts).

18 Tas skaidri izteikts spriedumā, 2020. gada 16. jūlijs, UR (advokātu pienākums maksāt PVN) (C-424/19, EU:C:2020:581, 30. punkts); skat. attiecīgi spriedumus, 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 61. punkts); 2020. gada 5. marts, *OPR-Finance* (C-679/18, EU:C:2020:167, 44. punkts). Tādā pašā nozīmē arī: spriedumi, 2014. gada 10. jūlijs, *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. punkts); 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. punkts), un 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. punkts).

19 Līdzīgi arī spriedumi, 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 59. punkts), un 2016. gada 8. novembris, *Ognyanov* (C-554/14, EU:C:2016:835, 59. un 66. punkts).

50. Tomēr nosacījums ir, ka šāda iespēja tiesai pastāv. Iesniedzējtiesa gan uzskata, ka *BAO* 205. un 205.a panta formulējums, mērķis un sistēma izslēdz to piemērošanu "ar novēlošanos atmaksātiem PVN prasījumiem". Tomēr, iespējams, šīs tiesību normas varētu tikt interpretētas atbilstoši Savienības tiesībām vai piemērotas pēc analoģijas. Ja nepastāvētu regulējums attiecībā uz pārmaksāto PVN, iespējams, varētu būt neplānots likuma robs. Attiecībā uz otro prasītāju to varētu novērst, piemēram, saskaņā ar līdzvērtības un efektivitātes principiem pēc analoģijas piemērojot procentu aprēķināšanas regulējumu, kas attiecas uz citiem nodokļu veidiem (piemēram, *BAO* 205. pants).

51. Attiecībā uz pirmo prasītāju ir šādi: tam, vai pārsūdzības rezultātā nodokļa parāds tiek samazināts vai tomēr palielinātas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nav nozīmes attiecībā uz no tā izrietošo priekšnodokļa pārmaksu (t.i., atlikumu saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu). Līdz ar to, iespējams, šajā gadījumā tomēr ir apsverama Savienības tiesībām atbilstīga *BAO* 205.a panta paplašināta interpretācija atbilstoši līdzvērtības un efektivitātes principiem.

52. Tomēr, ņemot vērā to, ka ne katrs valsts tiesību akts var tikt interpretēts atbilstīgi Savienības tiesībām, kā tas tostarp izriet no dalībvalstu pienākuma atlīdzināt zaudējumus par Savienības tiesību pārkāpumiem [20], par to galu galā var spriest tikai iesniedzējtiesa.

53. Ņemot vērā, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu tika atbildēts noraidoši, uz otro un trešo jautājumu atsevišķi nav jāatbild.

VI. Secinājumi

54. Tādējādi ierosinu Tiesai uz Austrijas *Verwaltungsgerichtshof* uzdoto pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

No Savienības tiesībām, šajā gadījumā PVN direktīvas 183. panta un 90. panta, skatot tos kopsakarā ar neitralitātes principu, izriet: par priekšnodokļa pārmaksu saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu, tāpat kā par atmaksas prasījumu, kas izriet no nodokļa aprēķina bāzes koriģēšanas atbilstoši PVN direktīvas 90. pantam, principā ir jāaprēķina procenti, ja tie netiek atmaksāti saprātīgā termiņā. Tomēr tieši piemērojams direktīvā paredzēts regulējums attiecībā uz konkrētu procentu aprēķināšanu saistībā ar šiem prasījumiem nepastāv. Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāveic viss tās kompetencē ietilpstošais, lai sasniegtu Savienības tiesībām atbilstošu rezultātu, piemēram, pēc analoģijas piemērojot vai atbilstīgi Savienības tiesībām paplašināti interpretējot valsts tiesību aktus.

20 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 42. un 43. punkts); 2006. gada 4. jūlijs, *Adeneler* u.c. (C-212/04, EU:C:2006:443, 112. punkts), un 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 27. punkts).