TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2021. gada 12. maijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 90. pants – Nodokļa bāzes samazināšana – 183. pants – Pārmaksātā PVN atmaksa – Nokavējuma procenti – Valsts tiesiskā regulējuma neesamība – Nodokļu neitralitātes princips – Savienības tiesību normu tiešā piemērojamība – Atbilstīgas interpretācijas princips

Lietā C-844/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 24. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 15. novembrī, tiesvedībā

CS,

Finanzamt Österreich*, *Dienststelle Graz-Stadt, iepriekš – *Finanzamt Graz-Stadt*,

pret

Finanzamt Österreich*, *Dienststelle Judenburg Liezen, iepriekš – *Finanzamt Judenburg Liezen*,

technoRent International GmbH,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši A. Kumins [*A. Kumin*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*] (referents) un I. Ziemele,

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Austrijas valdības vārdā – *A. Posch* un *F. Koppensteiner*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *L. Mantl*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2021. gada 21. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 90. panta 1. punktu un 183. pantu, kā arī Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), 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 (OV 2008, L 44, 23. lpp.), 27. panta 2. punkta otro daļu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar diviem strīdiem starp: pirmais – CS, fizisku personu, un *Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen* (Austrijas Finanšu pārvalde, Jūdenburgas Līcenes birojs, Austrija), iepriekš – *Finanzamt Judenburg Liezen* (Jūdenburgas Līcenes Finanšu pārvalde), un otrais – *Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt* (Austrijas Finanšu pārvalde, Grācas pilsētas birojs) un *technoRent International GmbH* – Vācijā reģistrētu sabiedrību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir paredzēts:

"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."

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu:

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

5 Minētās direktīvas 183. pantā ir noteikts:

"Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo [pievienotās vērtības nodokli (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."

Direktīva 2008/9

6 Direktīvas 2008/9 1.–3. 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.

(3) Ar jauno procedūru būtu jānostiprina uzņēmumu stāvoklis, jo dalībvalstu pienākums būs maksāt procentus, ja atmaksāšana tiks veikta novēloti. Tiks stiprinātas arī uzņēmumu apelācijas tiesības."

7 Direktīvā 2008/9, kā izriet no tās 1. panta, ir paredzēti noteikumi PVN atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrēti atmaksas dalībvalstī un kas atbilst šīs direktīvas 3. pantā paredzētajiem nosacījumiem.

8 Minētās direktīvas 19. panta 2. punktā ir paredzēts, ka atmaksas dalībvalsts paziņo par savu lēmumu apstiprināt vai noraidīt atmaksāšanas pieteikumu tā iesniedzējam četru mēnešu laikā pēc tā saņemšanas šajā dalībvalstī.

9 Saskaņā ar Direktīvas 2008/9 21. pantu termiņš, kurā jāizlemj par šādas atmaksāšanas piešķiršanu, ir vismaz seši mēneši, ja atmaksas dalībvalsts pieprasa papildu informāciju, un astoņi mēneši, ja šī dalībvalsts pieprasa citu papildinformāciju.

10 Šīs direktīvas 22. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja atmaksas pieteikums ir apstiprināts, atmaksas dalībvalsts apstiprināto summu atmaksā vēlākais 10 darbdienu laikā pēc 19. panta 2. punktā minētā termiņa beigām vai gadījumā, ja ir pieprasīta papildinformācija vai vēl cita papildinformācija, – pēc 21. pantā noteikto termiņu beigām."

11 Minētās direktīvas 26. pants ir formulēts šādi:

"Atmaksas dalībvalsts pieprasījuma iesniedzējam atlīdzina atmaksājamās summas procentus gadījumā, ja atmaksu veic pēc pēdējās maksājuma dienas saskaņā ar 22. panta 1. punktu.

[..]"

12 Šīs pašas direktīvas 27. pantā ir paredzēts:

"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."

Austrijas tiesības

13 *Bundesabgabenordnung* (Federālais nodokļu kodekss; *BGBl.* 194/1961) redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem (turpmāk tekstā – "*BAO*"), 205. pantā "Procenti par prasījumu" ir paredzēts:

"(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 no nodokļu prasījuma rašanās gadam sekojošā gada 1. oktobra līdz šo paziņojumu paziņošanas dienai (procenti saistībā ar prasījumu). Šī norma *mutatis mutandis* attiecas uz summu starpību, kas rodas:

a) atceļot paziņojumu par nodokli,

[..].

(2) Procentu likme gadā atbilst pamatlikmei, kurai pieskaitīti 2 %. Procentus saistībā ar prasījumu nenosaka, ja to summa ir mazāka par 50 EUR. Procentus saistībā ar prasījumu nosaka par laikposmu, kas nepārsniedz 48 mēnešus.

[..]"

14 *BAO* 205.a pantā "Prasības procenti", kas ir piemērojams no 2012. gada 1. janvāra, ir noteikts:

"(1) Ja ir jau samaksāts nodokļu parāds, kura summa tieši vai netieši ir atkarīga no prasības par administratīvo lēmumu izskatīšanas, 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 atbilst pamatlikmei, kurai pieskaitīti 2 %. Procenti, kas nesasniedz 50 EUR, netiek noteikti."

15 Nodokļu maksātājiem, kuri nav reģistrēti Austrijā un kuri tajā neveic vai vairs neveic uzņēmējdarbību, 1995. gada 21. aprīļa *Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird* (Federālā finanšu ministra noteikumi, ar kuriem tiek ieviesta īpaša procedūra samaksātā atmaksājamā priekšnodokļa summu atmaksai ārvalstu uzņēmējiem; *BGBl.* 279/1995) – redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem (*BGBl.* II, 158/2014), – 3. pantā attiecībā uz tiem nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti citās dalībvalstīs, ir paredzēts, ka tad, ja pēc četru mēnešu un desmit darbdienu termiņa beigām no dienas, kad nodokļu iestādei iesniegts atmaksāšanas pieteikums, tā nav izmaksājusi atmaksājamo summu, nodokļa maksātāja labā ir jānosaka kompensācija par nokavējumu 2 % apmērā no laikus neatmaksātās nodokļa summas. Ja nodokļu iestāde pieprasa papildu informāciju, šis termiņš ir seši mēneši un desmit darbdienas un otrā atgādinājuma gadījumā – astoņi mēneši un desmit darbdienas. Otrā kompensācija par nokavējumu 1 % apmērā no neatmaksātās summas ir jānosaka, ja nodokļa summa netiek atmaksāta vēlākais trīs mēnešus pēc minētā termiņa beigām. Visbeidzot trešā kompensācija par nokavējumu, kas arī ir 1 % no neatmaksātās summas, ir jānosaka, ja nodokļa summa netiek atmaksāta vēlākais trīs mēnešus pēc tā termiņa beigām, kas ir pamats otrajai kompensācijai par nokavējumu.

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

16 CS vada viesnīcu Austrijā. Savā PVN pagaidu deklarācijā par 2007. gada augustu viņš norādīja pārmaksāto PVN 60 689,28 EUR apmērā.

17 Jūdenburgas Līcenes nodokļu birojs tomēr ar 2007. gada 18. oktobra lēmumu un pēc audita veikšanas noteica CS PVN pārmaksu tikai 14 689,28 EUR apmērā.

18 CS šo lēmumu pārsūdzēja tiesā. 2013. gada 15. maijā *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkarīgais nodokļu senāts, Austrija) šo prasību apmierināja. Pēc tam kopējā CS deklarētā pārpalikuma summa tika kreditēta tā nodokļu kontā.

19 2013. gada 30. maijā CS, pamatojoties uz *BAO* 205.a pantu, iesniedza pieteikumu par procentu samaksu par attiecīgo pārmaksāto PVN, sākot no 2012. gada 1. janvāra, kas ir šīs tiesību normas spēkā stāšanās datums. Jūdenburgas Līcenes nodokļu birojs ar 2013. gada 10. jūnija lēmumu šo lūgumu noraidīja.

20 Par šo lēmumu CS nesekmīgi cēla prasību *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija). Šī tiesa uzskata, ka *BAO* 205.a pants nav piemērojams tādās situācijās, kāda ir šajā lietā, kad nodokļu maksātājam pēc prasības, kas celta par sākotnējo nodokļu iestādes lēmumu, tiek piešķirta pārmaksātā PVN atmaksāšana.

21 CS par minētās tiesas spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija).

22 2003.–2004. gadā *technoRent International* nodarbojās ar iekārtu pārdošanu Austrijā, par kurām šajā dalībvalstī bija jāmaksā PVN. Provizoriskajā PVN deklarācijā par 2005. gada maiju šī sabiedrība norādīja PVN kredītu 367 081,58 EUR apmērā sakarā ar šo iekārtu pārdošanas cenas samazinājumu pēc to pārdošanas.

23 Par minēto iekārtu pārdošanu tika veikts audits, kas sākās 2006. gada jūlijā. 2008. gada 10. martā *technoRent International* norādītā summa tika kreditēta tās nodokļu kontā. Šīs revīzijas beigās Grācas pilsētas nodokļu pārvalde tomēr uzskatīja, ka pārdošanas cenas korekcija nebija jāveic un ka tādējādi nebija jāatmaksā pārmaksātais PVN. Pēc tam nodokļu administrācija atguva summu, kas bija ieskaitīta *technoRent International* nodokļu kontā.

24 Šī sabiedrība cēla prasību par šo lēmumu, kuru *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkarīgais nodokļu senāts) apmierināja 2013. gada 8. aprīlī. 2013. gada 10. maijā summa 367 081,58 EUR apmērā vēlreiz tika kreditēta *technoRent International* nodokļu kontā.

25 2013. gada 21. oktobrī *technoRent International*, pamatojoties uz Tiesas judikatūru PVN jomā, lūdza samaksāt procentus par summu 367 081,58 EUR apmērā par laikposmu no 2005. gada jūlija līdz 2013. gada maijam. Ar 2014. gada 4. februāra lēmumu Grācas pilsētas nodokļu pārvalde daļēji apmierināja šo lūgumu un piešķīra procentus par laikposmu no 2012. gada 1. janvāra, kas ir *BAO* 205.a panta spēkā stāšanās datums, līdz 2013. gada 8. aprīlim – *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkarīgais nodokļu senāts) lēmuma pieņemšanas dienai.

26 Par Grācas pilsētas nodokļu pārvaldes lēmumu, ciktāl ar to daļēji tika noraidīts *technoRent International* pieteikums, tika iesniegta prasība *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa). Šī tiesa 2017. gada 29. maija spriedumā nosprieda, ka, ņemot vērā Tiesas judikatūru PVN jomā, *technoRent International* bija tiesības saņemt nokavējuma procentus arī par laikposmu no 2005. gada 2. septembra līdz 2008. gada 9. martam.

27 Grācas pilsētas nodokļu pārvalde par šo spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa).

28 Iesniedzējtiesa norāda, ka Austrijas nodokļu tiesībās nav ietverts neviens vispārējs tiesiskais regulējums par procentu piemērošanu nodokļa atlaidēm, jo *BAO* 205. pants attiecas tikai uz ienākuma nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli un šī likuma 205.a pantā ir paredzēti tikai prasības procenti.

29 Iesniedzējtiesa uzskata, ka attiecībā uz pārmaksātā PVN novēlotu atmaksu, uz ko attiecas pirmā tajā iesniegtā revīzijas sūdzība, Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka nodokļu maksātājam ir jāmaksā nokavējuma procenti, ja šī atmaksāšana nav veikta saprātīgā termiņā. Taču šī Tiesas judikatūra attiecoties uz situācijām, kurās attiecīgo dalībvalstu tiesību sistēmās atšķirībā no Austrijas tiesībām bija ietverts vispārējs tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru attiecīgajai dalībvalstij bija pienākums samaksāt nodokļu maksātājam procentus gadījumā, ja prettiesiski tiek kavēta pārmaksātā PVN atmaksāšana.

30 Tātad rodoties jautājums, vai šāda tiesiskā regulējuma neesamības gadījumā Savienības tiesības, it īpaši PVN direktīvas 183. pants, var tikt interpretētas tādējādi, ka tas ir tieši piemērojams tiesiskais regulējums, uz kuru nodokļa maksātājs var atsaukties, lai tam tiktu atzīti nokavējuma procenti pārmaksātā PVN novēlotas atmaksas dēļ. Minētā tiesa šajā ziņā uzsver, ka Direktīvas 2008/9 27. panta 2. punkta otrā daļa nav balstīta uz principu, ka saskaņā ar Savienības tiesībām nodokļa maksātājam noteikti būtu jāatzīst tiesības saņemt šādus nokavējuma procentus. Gadījumā, ja Savienības tiesības tomēr būtu jāinterpretē tādējādi, ka šādas tiesības pastāv, šai tiesību normai tiktu liegta tās piemērošanas joma.

31 Iesniedzējtiesa norāda, ka otrā revīzijas sūdzība, ko tā izskata, attiecas nevis uz PVN pārmaksu PVN direktīvas 183. panta izpratnē, bet gan uz PVN bāzes samazinājumu šīs direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē. Līdz ar to būtu jānoskaidro, vai, ja šādā gadījumā būtu jāpiemēro Tiesas judikatūra par nodokļiem, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības, Savienības tiesībās ir ietverts tieši piemērojams tiesiskais regulējums, ar kuru nodokļa maksātājam, kuram nodokļu iestāde šajā lietā aplūkojamai situācijai līdzīgā situācijā nav laikus atmaksājusi PVN atlaidi, ir atzītas tiesības uz nokavējuma procentiem tādējādi, ka nodokļu maksātājs uz šīm tiesībām var atsaukties šajā iestādē un administratīvajās tiesās, lai gan valsts tiesībās nav paredzēti nokavējuma procenti par salīdzināmām nodokļa atlaidēm.

32 Ja šādas tiesības pastāvētu gan attiecībā uz PVN direktīvas 183. pantā minētajām situācijām, gan uz tām, kas ir paredzētas šīs direktīvas 90. panta 1. punktā, turklāt rastos jautājums, no kura brīža ir jāaprēķina procenti, kā arī jautājums par to, vai, nepastāvot šī jautājuma tiesiskajam regulējumam Austrijas tiesībās, ir jāpiemēro Direktīvas 2008/9 27. panta 2. punkta otrajā daļā paredzētās juridiskās sekas attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrēti Austrijā, lai gan iesniedzējtiesā izskatāmie strīdi nav ietverami šīs direktīvas piemērošanas jomā.

33 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot 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 laikus 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?

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

2) Vai arī tad, ja nodokļa maksātāja prasījums attiecībā uz PVN izriet no vēlāka [maksājamās] atlīdzības samazinājuma atbilstoši [PVN] direktīvas 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, ir jāpiemēro Direktīvas [2008/9] 27. panta 2. punkta otrajā daļā paredzētās tiesiskās sekas arī tad, ja pamatlietas faktiskie apstākļi neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

34 Ar šiem trim jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka atmaksāšana, kas izriet no nodokļa bāzes koriģēšanas saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, tāpat kā pārmaksātā PVN atmaksāšana saskaņā ar šīs direktīvas 183. pantu, ir pamats procentu samaksai, ja tā nav veikta saprātīgā termiņā, un attiecīgā gadījumā – saskaņā ar kādu kārtību.

Par nokavējuma procentu maksājumu

35 Attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksu atbilstoši PVN direktīvas 183. pantam jāatgādina – kā Tiesa to ir atkārtoti uzsvērusi –, ka 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrētāk, tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 38. punkts, kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 33. punkts).

36 Proti, atskaitīšanas sistēmas un tātad arī atmaksāšanas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pašām minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. punkts).

37 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība noteikt PVN direktīvas 183. pantā norādītos noteikumus, šie noteikumi nedrīkst ietekmēt nodokļa sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu (spriedumi, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 33. punkts, un 2020. gada 14. maijs, *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 35. punkts).

38 It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs PVN pārmaksas, un tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un katrā ziņā izvēlētais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 33. punkts).

39 Taču, ja gadījumā, kad pārmaksātā PVN atmaksāšana nav notikusi saprātīgā termiņā, nodokļa maksātājam nebūtu tiesību uz nokavējuma procentiem, tā situācija tiktu ietekmēta negatīvi, šādi pārkāpjot nodokļu neitralitātes principu.

40 No tā izriet – pat ja PVN direktīvas 183. pantā nav paredzēts pienākums maksāt procentus par atmaksājamo pārmaksāto PVN, ne arī precizēts brīdis, no kura šādi procenti ir jāmaksā, PVN sistēmas neitralitātes princips prasa, lai finansiālie zaudējumi, kas radušies pārmaksātā PVN atmaksas dēļ, kas ir veikts, pārsniedzot saprātīgu termiņu, tiktu kompensēti ar nokavējuma procentu samaksu (spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 25. punkts, un 2020. gada 14. maijs, *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 40. punkts).

41 Kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 31. punktā, tas pats attiecas uz PVN atmaksāšanu, kas izriet no PVN bāzes samazināšanas, piemērojot PVN direktīvas 90. panta 1. punktu.

42 Proti, šādā situācijā nodokļa maksātājam ir jāsedz arī pārmaksātais PVN, kas viņam ir jāatmaksā, radot viņam finansiālus zaudējumus, ja šajā lietā attiecīgās naudas summas nav pieejamas. Taču, ja gadījumā, kad nodokļu administrācija šo pārpalikumu neatmaksā saprātīgā termiņā, nodokļu maksātājam nebūtu tiesību uz nokavējuma procentiem, viņa situācija tiktu nelabvēlīgi ietekmēta, tādējādi apdraudot nodokļu neitralitātes principu.

43 Šādu interpretāciju Direktīvas 2008/9 27. panta 2. punkta otrā daļa neatspēko.

44 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka, lai gan šī tiesību norma skaidri attiecas uz situāciju, kurā dalībvalsts tiesībās nav paredzēta procentu piemērošana gadījumā, ja pārmaksātā PVN atmaksa netiek veikta saprātīgā termiņā, no minētās tiesību normas formulējuma nekādi nevar secināt, ka Savienības tiesībām būtu atbilstoši valsts tiesībās neparedzēt procentu samaksu šādās situācijās.

45 Otrkārt, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 35. punktā, no Direktīvas 2008/9 1.–3. apsvēruma izriet, ka tiesību normas par PVN atmaksāšanas kārtību nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrēti atmaksas dalībvalstī, kuras bija spēkā pirms šīs direktīvas pieņemšanas, radīja būtiskas problēmas gan dalībvalstu administratīvajām iestādēm, gan uzņēmumiem un ka līdz ar to šo pēdējo minēto nostāja bija jāpastiprina, ievērojot, ka dalībvalstīm ir jāmaksā nokavējuma procenti, ja atmaksa tiek veikta ar nokavēšanos.

46 No tā izriet, ka Direktīvas 2008/9 27. panta 2. punkta otrā daļa ir atlikusī tiesību norma, kuras mērķis ir aizsargāt nodokļa maksātājus, kas nav reģistrēti atmaksas dalībvalstī, gadījumā, ja šīs direktīvas pieņemšanas dienā šīs dalībvalsts tiesībās pretēji nodokļu neitralitātes principam nav paredzēts pienākums PVN atmaksāšanai piemērot nokavējuma procentus.

Par valsts tiesas pienākumiem

47 Attiecībā uz jautājumu par to, kādā kārtībā atmaksāšana, kas izriet no nodokļa bāzes koriģēšanas atbilstoši PVN direktīvas 90. panta 1. punktam, vai pārmaksātā PVN atmaksāšana saskaņā ar šīs direktīvas 183. pantu izraisa procentu maksāšanas pienākumu, ja tā nav veikta saprātīgā termiņā, ir jānorāda, ka šajās tiesību normās nav sniegts precizējums šajā ziņā, it īpaši attiecībā uz piemērojamo procentu likmi un datumu, no kura šādi procenti būtu jāmaksā.

48 Jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 183. pantā paredzēto tiesību uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu īstenošana principā ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, kuras robežas nosaka līdzvērtības un efektivitātes principi. Taču, lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība paredzēt pārmaksātā PVN atmaksāšanas kārtību, šī kārtība nedrīkst apdraudēt nodokļu neitralitātes principu (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 22. un 24. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

49 Tas pats attiecas uz procentu piemērošanas kārtību attiecībā uz PVN atmaksu, kas izriet no PVN bāzes samazināšanas atbilstoši šīs direktīvas 90. panta 1. punktam, ievērojot, ka minētā direktīva šo kārtību neregulē.

50 Attiecībā uz situāciju pamatlietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Austrijas tiesībās nav ietverts tiesiskais regulējums, kurā nodokļa maksātājiem, kādi ir minēti šajā lūgumā, būtu paredzētas tiesības saņemt procentus, ja atmaksāšana, kas izriet no nodokļa bāzes koriģēšanas atbilstoši PVN direktīvas 90. panta 1. punktam, vai pārmaksātā PVN atmaksāšana atbilstoši šīs direktīvas 183. pantam nav veikta saprātīgā termiņā. Turklāt, runājot par Direktīvas 2008/9 27. pantu, pamatlietas fakti neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, jo tās mērķis, kā tas izriet no tās 1. panta, ir reglamentēt tikai PVN atmaksāšanas kārtību nodokļa maksātājiem, kuri nav reģistrēti atmaksas dalībvalstī un kuri atbilst noteiktiem nosacījumiem.

51 Tādējādi, ņemot vērā dalībvalstu brīvību, kā tas ir norādīts šī sprieduma 48. punktā, attiecībā uz PVN atmaksāšanas kārtības noteikšanu pat pēc analoģijas nevar piemērot Direktīvas 2008/9 27. pantu, tostarp attiecībā uz laikposmu, par kuru saskaņā ar šo tiesību normu ir jāmaksā nokavējuma procenti. Turklāt, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 44. punktā, Savienības tiesību līmenī nepastāv normatīvs trūkums, kas būtu jānovērš ar šādu minētajā tiesību normā ietvertā tiesiskā regulējuma piemērošanu pēc analoģijas.

52 Tomēr jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru gan valsts administratīvajām, gan tiesu iestādēm, kam atbilstoši savai attiecīgajai kompetencei ir jāpiemēro Savienības tiesību normas, ir pienākums nodrošināt šo normu pilnīgu iedarbību (spriedums, 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 91. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Atbilstīgas iekšējo tiesību interpretācijas princips, saskaņā ar kuru valsts tiesai iekšējās tiesības ir jāinterpretē pēc iespējas atbilstīgi Savienības tiesību prasībām, ir raksturīgs Līgumu sistēmai, jo tas ļauj valsts tiesai, iztiesājot tajā ierosināto lietu, atbilstoši savai kompetencei nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu efektivitāti (spriedums, 2019. gada 19. novembris, A. K. u.c. (Augstākās tiesas Disciplinārlietu palātas neatkarība), C-585/18, C-624/18 un C-625/18, EU:C:2019:982, 159. punkts). Šis valsts tiesību atbilstīgas interpretācijas pienākums prasa, lai valsts tiesa vajadzības gadījumā ņemtu vērā visas valsts tiesības, lai novērtētu, kādā mērā tās var tikt piemērotas tādējādi, ka tās neizraisa Savienības tiesībām pretēju rezultātu (spriedums, 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Tomēr šim valsts tiesību atbilstīgas interpretācijas principam ir konkrētas robežas. Tādējādi valsts tiesas pienākuma atsaukties uz Savienības tiesībām, interpretējot un piemērojot attiecīgās valsts tiesību normas, robežas nosaka vispārējie tiesību principi, arī tiesiskās drošības princips, un minētais pienākums nevar būt pamats valsts tiesību *contra legem* interpretācijai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 13. jūlijs, *Pöpperl*, C-187/15, EU:C:2016:550, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai it īpaši būs jāpārbauda, vai ir iespējams nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu iedarbību, ņemot vērā valsts tiesības kopumā un pēc analoģijas piemērojot šo pēdējo minēto tiesību normas.

56 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz šiem trim jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 183. pants, tos lasot kopā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka atmaksāšana, kas izriet no nodokļa bāzes koriģēšanas saskaņā ar šīs direktīvas 90. panta 1. punktu, tāpat kā pārmaksātā PVN atmaksāšana saskaņā ar šīs direktīvas 183. pantu, ir pamats procentu samaksai, ja tā nav veikta saprātīgā termiņā. Iesniedzējtiesai ir jāveic viss, kas ir tās kompetencē, lai nodrošinātu šo tiesību normu pilnīgu iedarbību, interpretējot valsts tiesības atbilstoši Savienības tiesībām.

Par tiesāšanās izdevumiem

57 Attiecībā uz pamatlietas pusēm 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 (otrā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts un 183. pants, tos lasot kopā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka atmaksāšana, kas izriet no nodokļa bāzes koriģēšanas saskaņā ar šīs direktīvas 90. panta 1. punktu, tāpat kā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšana saskaņā ar šīs direktīvas 183. pantu, ir pamats procentu samaksai, ja tā nav veikta saprātīgā termiņā. Iesniedzējtiesai ir jāveic viss, kas ir tās kompetencē, lai nodrošinātu šo tiesību normu pilnīgu iedarbību, interpretējot valsts tiesības atbilstoši Savienības tiesībām.

[Paraksti]