

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2021. gada 12. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – 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 līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) iesniedza ar lūgumu, 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. Švērebs [P. G. Xuereb] (referenti) un I. Ziemeļe,

ģenerālvokāle: J. Kokote [J. Kokott],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Austrijas valdības vārdā – A. Posch un F. Koppensteiner, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – J. Jokubauskaitis un L. Mantl, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumus 2021. gada 21. janvārā tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 90. panta 1. punktu un 183. pantu, k? ar? Padomes Direkt?vas 2008/9/EK (2008. gada 12. febru?ris), ar ko nosaka s?ki izstr?d?tus noteikumus Direkt?v? 2006/112 paredz?tajai pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?a maks?t?jiem, kas neveic uz??m?jdarb?bu attiec?g?s valsts teritorij?, bet veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst? (OV 2008, L 44, 23. lpp.), 27. panta 2. punkta otro da?u.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar diviem str?diem starp: pirmais – CS, fizisku personu, un *Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen* (Austrijas Finanšu p?rvalde, J?denburgas L?cenes birojs, Austrija), iepriekš – *Finanzamt Judenburg Liezen* (J?denburgas L?cenes Finanšu p?rvalde), un otrais – *Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz?Stadt* (Austrijas Finanšu p?rvalde, Gr?cas pils?tas birojs) un *technoRent International GmbH* – V?cij? re?istr?tu sabiedr?bu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

PVN direkt?va

3 PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli.”

4 Saska?? ar š?s direkt?vas 167. pantu:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

5 Min?t?s direkt?vas 183. pant? ir noteikts:

“Ja k?dam taks?cijas periodam atskait?šanas summa p?rsniedz maks?jamo [pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN)], dal?bvalstis var saska?? ar pašu pie?emtiem noteikumiem vai nu p?rnest p?rpalikumu uz n?kamo periodu, vai ar? veikt atmaks?šanu.

Tom?r dal?bvalstis var atteikties veikt p?rnešanu vai atmaks?šanu, ja p?rpalikuma summa ir nenoz?m?ga.”

Direkt?va 2008/9

6 Direkt?vas 2008/9 1.–3. apsv?rums ir formul?ts š?di:

“(1) Gan dal?bvalstu administrat?vaj?m iest?d?m, gan uz??m?jsabiedr?b?m ir raduš?s b?tiskas probl?mas sakar? ar ?stenošanas noteikumiem, kas paredz?ti Padomes Direkt?v? 79/1072/EEK (1979. gada 6. decembris) par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – k?rt?ba pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?a maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst? [(OV 1979, L 331, 11. lpp.)].

(2) Min?t?s direkt?vas noteikumos b?tu j?izdara groz?jumi attiec?b? uz laikposmu, kur? uz??mumi tiek inform?ti par l?mumiem attiec?b? uz atmaksas pieteikumiem. T?pat b?tu j?paredz, ka ar? uz??mumiem j?sniedz atbildes noteikt? laikposm?. Turkl?t proced?ru vajadz?tu vienk?ršot un moderniz?t, izmantojot modernas tehnolo?ijas.

(3) Ar jauno proced?ru b?tu j?nostiprina uz??mumu st?voklis, jo dal?bvalstu pien?kums b?s

maks? procentus, ja atmaks?šana tiks veikta nov?loti. Tiks stiprin?tas ar? uz??mumu apel?cijas ties?bas.”

7 Direkt?v? 2008/9, k? izriet no t?s 1. panta, ir paredz?ti noteikumi PVN atmaks?šanai nodok?a maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti atmaksas dal?bvalst? un kas atbilst š?s direkt?vas 3. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem.

8 Min?t?s direkt?vas 19. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka atmaksas dal?bvalsts pazi?o par savu l?mumu apstiprin?t vai noraid?t atmaks?šanas pieteikumu t? iesniedz?jam ?etru m?nešu laik? p?c t? sa?emšanas šaj? dal?bvalst?.

9 Saska?? ar Direkt?vas 2008/9 21. pantu termi?š, kur? j?izlemj par š?das atmaks?šanas pieš?iršanu, ir vismaz seši m?neši, ja atmaksas dal?bvalsts pieprasa papildu inform?ciju, un asto?i m?neši, ja š? dal?bvalsts pieprasa citu papildinform?ciju.

10 Š?s direkt?vas 22. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja atmaksas pieteikums ir apstiprin?ts, atmaksas dal?bvalsts apstiprin?to summu atmaks?v?l?kais 10 darbdienu laik? p?c 19. panta 2. punkt? min?t? termi?a beig?m vai gad?jum?, ja ir piepras?ta papildinform?cija vai v?l cita papildinform?cija, – p?c 21. pant? noteikto termi?u beig?m.”

11 Min?t?s direkt?vas 26. pants ir formul?ts š?di:

“Atmaksas dal?bvalsts piepras?juma iesniedz?jam atl?dzina atmaks?jam?s summas procentus gad?jum?, ja atmaksu veic p?c p?d?j?s maks?juma dienas saska?? ar 22. panta 1. punktu.

[..]”

12 Š?s pašas direkt?vas 27. pant? ir paredz?ts:

“1. Procentus apr??ina laikposmam, s?kot no dienas, kas seko atmaks?šanai noteikt? termi?a p?d?jai dienai saska?? ar 22. panta 1. punktu, l?dz dienai, kad atmaks?šana patiesi tiek veikta.

2. Procentu likme atbilst procentu likmei, ko saska?? ar atmaksas dal?bvalsts ties?bu aktiem atl?dzina nodok?a maks?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu min?taj? dal?bvalst?.

Ja saska?? ar valsts ties?bu aktiem attiec?b? uz atmaks?šanu nodok?a maks?tajiem, kas veic uz??m?jdarb?bu, š?das procentu likmes nav, maks?jamie procenti atbilst procentiem vai l?dzv?rt?gai nodevai, ko piem?ro atmaksas dal?bvalsts attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju nov?lotiem PVN maks?jumiem.”

Austrijas ties?bas

13 *Bundesabgabenordnung* (Feder?lais nodok?u kodekss; *BGBI.* 194/1961) redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem (turpm?k tekst? – “BAO”), 205. pant? “Procenti par pras?jumu” ir paredz?ts:

“(1) Par ien?kuma nodok?a un uz??mumu ien?kuma nodok?a summu starp?b?m, kas izriet no pazi?ojumiem par nodokli, ne?emot v?r? da??jus maks?jumus (3. punkts), p?c avansa maks?jumu vai l?dz šim noteikt?s nodok?a summas ieskait?šanas, ir j?apr??ina procenti par laikposmu no nodok?u pras?juma rašan?s gadam sekojoš? gada 1. oktobra l?dz šo pazi?ojumu pazi?ošanas dienai (procenti saist?b? ar pras?jumu). Š? norma *mutatis mutandis* attiecas uz summu starp?bu, kas rodas:

a) atce?ot pazi?ojumu par nodokli,

[..].

(2) Procentu likme gad? atbilst pamatlīkmei, kurai pieskait?ti 2 %. Procentus saist?b? ar pras?jumu nenosaka, ja to summa ir maz?ka par 50 EUR. Procentus saist?b? ar pras?jumu nosaka par laikposmu, kas nep?rsniedz 48 m?nešus.

[..]”

14 BAO 205.a pant? “Pras?bas procenti”, kas ir piem?rojams no 2012. gada 1. janv?ra, ir noteikts:

“(1) Ja ir jau samaks?ts nodok?u par?ds, kura summa tieši vai netieši ir atkar?ga no pras?bas par administrat?vo l?mumu izskat?šanas, p?c nodok?u maks?t?ja l?guma ir j?apr??ina procenti par laikposmu no nodok?a samaksas l?dz pazi?ojuma vai l?muma par nodok?a samazin?šanu pazi?ošanai (p?rs?dz?bas procenti).

[..]

(4) Procentu likme gad? atbilst pamatlīkmei, kurai pieskait?ti 2 %. Procenti, kas nenasniedz 50 EUR, netiek noteikti.”

15 Nodok?u maks?t?jiem, kuri nav re?istr?ti Austrij? un kuri taj? neveic vai vairs neveic uz??m?jdarb?bu, 1995. gada 21. apr??a *Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird* (Feder?l? finanšu ministra noteikumi, ar kuriem tiek ieviesta ?paša proced?ra samaks?t? atmaks?jam? priekšnodok?a summu atmaksai ?rvalstu uz??m?jiem; BGBl. 279/1995) – redakcij?, kas piem?rojama pamatlīetas faktiem (BGBl. II, 158/2014), – 3. pant? attiec?b? uz tiem nodok?u maks?t?jiem, kas ir re?istr?ti cit?s dal?bvalst?s, ir paredz?ts, ka tad, ja p?c ?etru m?nešu un desmit darbdienu termi?a beig?m no dienas, kad nodok?u iest?dei iesniegts atmaks?šanas pieteikums, t? nav izmaks?jusi atmaks?jamo summu, nodok?a maks?t?ja lab? ir j?nosaka kompens?cija par nokav?jumu 2 % apm?r? no laikus neatmaks?t?s nodok?a summas. Ja nodok?u iest?de pieprasa papildu inform?ciju, šis termi?š ir seši m?neši un desmit darbdienu un otr? atg?din?juma gad?jum? – asto?i m?neši un desmit darbdienu. Otr? kompens?cija par nokav?jumu 1 % apm?r? no neatmaks?t?s summas ir j?nosaka, ja nodok?a summa netiek atmaks?ta v?l?kais tr?s m?nešus p?c min?t? termi?a beig?m. Visbeidzot treš? kompens?cija par nokav?jumu, kas ar? ir 1 % no neatmaks?t?s summas, ir j?nosaka, ja nodok?a summa netiek atmaks?ta v?l?kais tr?s m?nešus p?c t? termi?a beig?m, kas ir pamats otrajai kompens?cijai par nokav?jumu.

Pamatlīetas un prejudici?lie jaut?jumi

16 CS vada viesn?cu Austrij?. Sav? PVN pagaidu deklar?cij? par 2007. gada augustu vi?š nor?d?ja p?rmaks?to PVN 60 689,28 EUR apm?r?.

17 J?denburgas L?cenes nodok?u birojs tom?r ar 2007. gada 18. oktobra l?mumu un p?c audita veikšanas noteica CS PVN p?rmaksu tikai 14 689,28 EUR apm?r?.

18 CS šo l?mumu p?rs?dz?ja ties?. 2013. gada 15. maij? *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkar?gais nodok?u sen?ts, Austrija) šo pras?bu apmierin?ja. P?c tam kop?j? CS deklar?t? p?rpalikuma summa tika kredit?ta t? nodok?u kont?.

19 2013. gada 30. maij? CS, pamatojoties uz BAO 205.a pantu, iesniedza pieteikumu par procentu samaksu par attiec?go p?rmaks?to PVN, s?kot no 2012. gada 1. janv?ra, kas ir š?s ties?bu normas sp?k? st?šan?s datums. J?denburgas L?cenes nodok?u birojs ar 2013. gada 10. j?nija l?mumu šo l?gumu noraid?ja.

20 Par šo l?mumu CS nesekm?gi c?la pras?bu *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa, Austrija). Š? tiesa uzskata, ka BAO 205.a pants nav piem?rojams t?d?s situ?cij?s, k?da ir šaj? liet?, kad nodok?u maks?t?jam p?c pras?bas, kas celta par s?kotn?jo nodok?u iest?des l?mumu, tiek pieš?irta p?rmaks?t? PVN atmaks?šana.

21 CS par min?t?s tiesas spriedumu iesniedza rev?zijas s?dz?bu *Verwaltungsgerichtshof* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Austrija).

22 2003.–2004. gad? *technoRent International* nodarboj?s ar iek?rtu p?rdošanu Austrij?, par kur?m šaj? dal?bvalst? bija j?maks? PVN. Provizoriskaj? PVN deklar?cij? par 2005. gada maiju š? sabiedr?ba nor?d?ja PVN kred?tu 367 081,58 EUR apm?r? sakar? ar šo iek?rtu p?rdošanas cenas samazin?jumu p?c to p?rdošanas.

23 Par min?to iek?rtu p?rdošanu tika veikts audits, kas s?k?s 2006. gada j?lij?. 2008. gada 10. mart? *technoRent International* nor?d?t? summa tika kredit?ta t?s nodok?u kont?. Š?s rev?zijas beig?s Gr?cas pils?tas nodok?u p?rvalde tom?r uzskat?ja, ka p?rdošanas cenas korekcija nebija j?veic un ka t?d?j?di nebija j?atmaks? p?rmaks?tais PVN. P?c tam nodok?u administr?cija atguva summu, kas bija ieskait?ta *technoRent International* nodok?u kont?.

24 Š? sabiedr?ba c?la pras?bu par šo l?mumu, kuru *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkar?gais nodok?u sen?ts) apmierin?ja 2013. gada 8. apr?l?. 2013. gada 10. maij? summa 367 081,58 EUR apm?r? v?lreiz tika kredit?ta *technoRent International* nodok?u kont?.

25 2013. gada 21. oktobr? *technoRent International*, pamatojoties uz Tiesas judikat?ru PVN jom?, l?dza samaks?t procentus par summu 367 081,58 EUR apm?r? par laikposmu no 2005. gada j?lija l?dz 2013. gada maijam. Ar 2014. gada 4. febru?ra l?mumu Gr?cas pils?tas nodok?u p?rvalde da??ji apmierin?ja šo l?gumu un pieš??ra procentus par laikposmu no 2012. gada 1. janv?ra, kas ir BAO 205.a panta sp?k? st?šan?s datums, l?dz 2013. gada 8. apr?lim – *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkar?gais nodok?u sen?ts) l?muma pie?emšanas dienai.

26 Par Gr?cas pils?tas nodok?u p?rvaldes l?mumu, cikt?l ar to da??ji tika noraid?ts *technoRent International* pieteikums, tika iesniegta pras?ba *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa). Š? tiesa 2017. gada 29. maija spriedum? nosprieda, ka, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru PVN jom?, *technoRent International* bija ties?bas sa?emt nokav?juma procentus ar? par laikposmu no 2005. gada 2. septembra l?dz 2008. gada 9. martam.

27 Gr?cas pils?tas nodok?u p?rvalde par šo spriedumu iesniedza rev?zijas s?dz?bu *Verwaltungsgerichtshof* (Augst?k? administrat?v? tiesa).

28 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka Austrijas nodok?u ties?b?s nav ietverts neviens visp?r?js tiesiskais regul?jums par procentu piem?rošanu nodok?a atlaid?m, jo BAO 205. pants attiecas

tikai uz ienākuma nodokli un uz??mumu ienākuma nodokli un š? likuma 205.a pant? ir paredz?ti tikai pras?bas procenti.

29 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka attiec?b? uz p?rmaks?t? PVN nov?lotu atmaksu, uz ko attiecas pirm? taj? iesniegt? rev?zijas s?dz?ba, Tiesa jau vair?kk?rt ir nospriedusi, ka nodok?u maks?t?jam ir j?maks? nokav?juma procenti, ja š? atmaks?šana nav veikta sapr?t?g? termi???. Ta?u š? Tiesas judikat?ra attiecoties uz situ?cij?m, kur?s attiec?go dal?bvalstu ties?bu sist?m?s atš?ir?b? no Austrijas ties?b?m bija ietverts visp?r?js tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru attiec?gajai dal?bvalstij bija pien?kums samaks?t? nodok?u maks?t?jam procentus gad?jum?, ja prettiesiski tiek kav?ta p?rmaks?t? PVN atmaks?šana.

30 T?tad rodoties jaut?jums, vai š?da tiesisk? regul?juma neesam?bas gad?jum? Savien?bas ties?bas, it ?paši PVN direkt?vas 183. pants, var tikt interpret?tas t?d?j?di, ka tas ir tieši piem?rojams tiesiskais regul?jums, uz kuru nodok?a maks?t?js var atsaukties, lai tam tiktu atz?ti nokav?juma procenti p?rmaks?t? PVN nov?lotas atmaksas d???. Min?t? tiesa šaj? zi?? uzsver, ka Direkt?vas 2008/9 27. panta 2. punkta otr? da?a nav balst?ta uz principu, ka saska?? ar Savien?bas ties?b?m nodok?a maks?t?jam noteikti b?tu j?atz?st ties?bas sa?emt š?dus nokav?juma procentus. Gad?jum?, ja Savien?bas ties?bas tom?r b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka š?das ties?bas past?v, šai ties?bu normai tiktu liegta t?s piem?rošanas joma.

31 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka otr? rev?zijas s?dz?ba, ko t? izskata, attiecas nevis uz PVN p?rmaksu PVN direkt?vas 183. panta izpratn?, bet gan uz PVN b?zes samazin?jumu š?s direkt?vas 90. panta 1. punkta izpratn?. L?dz ar to b?tu j?noskaidro, vai, ja š?d? gad?jum? b?tu j?piem?ro Tiesas judikat?ra par nodok?iem, kas iekas?ti, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas, Savien?bas ties?b?s ir ietverts tieši piem?rojams tiesiskais regul?jums, ar kuru nodok?a maks?t?jam, kuram nodok?u iest?de šaj? liet? apl?kojamai situ?cijai l?dz?g? situ?cij? nav laikus atmaks?jusi PVN atlaidi, ir atz?tas ties?bas uz nokav?juma procentiem t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?js uz š?m ties?b?m var atsaukties šaj? iest?d? un administrat?vaj?s ties?s, lai gan valsts ties?b?s nav paredz?ti nokav?juma procenti par sal?dzin?m?m nodok?a atlaid?m.

32 Ja š?das ties?bas past?v?tu gan attiec?b? uz PVN direkt?vas 183. pant? min?taj?m situ?cij?m, gan uz t?m, kas ir paredz?tas š?s direkt?vas 90. panta 1. punkt?, turkl?t rastos jaut?jums, no kura br?ža ir j?apr??ina procenti, k? ar? jaut?jums par to, vai, nepast?vot š? jaut?juma tiesiskajam regul?jumam Austrijas ties?b?s, ir j?piem?ro Direkt?vas 2008/9 27. panta 2. punkta otraj? da?? paredz?t?s juridisk?s sekas attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti Austrij?, lai gan iesniedz?jties? izskat?mie str?di nav ietverami š?s direkt?vas piem?rošanas jom?.

33 Š?dos apst?k?os *Verwaltungsgerichtshof* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai no Savien?bas ties?b?m izriet tieši piem?rojams regul?jums, ar kuru nodok?a maks?t?jam, kuram finanšu p?rvalde t?d? situ?cij?, k?da past?v pamatliet?s, nav laikus atmaks?jusi p?rmaks?to PVN, ir pieš?irtas ties?bas uz nokav?juma procentiem, un l?dz ar to tas var atsaukties uz š?m ties?b?m, v?ršoties finanšu p?rvald? vai administrat?vaj?s ties?s, lai gan valsts ties?b?s š?ds procentu apr??in?šanas regul?jums nav paredz?ts?

Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša:

2) Vai arī tad, ja nodokļa maksātāja prasījums attiecībā uz PVN izriet no vārka [maksājams] atļauzības samazinājuma atbilstoši [PVN] direktīvas 90. panta 1. punktam, ir pieļaujams, ka procentu aprēķināšana sākas tikai pēc pienācīga laikposma, kurš ir paredzēts finanšu pārvaldei, lai pārbaudītu tos par nodokļa maksātāja izvirzīto tiesību pamatotību, beigām?

3) Vai no apstākļa, ka dalībvalsts tiesības nav paredzēts nokavējuma procentu aprēķināšanas regulējums attiecībā uz PVN pārmaksas novēlotu atmaksu, izriet tas, ka valsts tiesā, 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, iesniedzītāja būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka atmaksāšana, kas izriet no nodokļa bāzes koriģēšanas saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, tātad kā pārmaksas 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 atskaitēšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrēti, 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, atskaitēšanas sistēmas un tātad arī atmaksāšanas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu 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 pašmērķajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. punkts).

37 Tātad 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 Tāpēc, ja gadījumā, kad pārmaksātā PVN atmaksāšana nav notikusi saprātīgā termiņā, nodokļa maksātājam nebūtu tiesību uz nokavējuma procentiem, tātad situācija tiktu ietekmēta negatīvi, šādi pārbaudot nodokļu neitralitātes principu.

40 No t? izriet – pat ja PVN direkt?vas 183. pant? nav paredz?ts pien?kums maks?t procentus par atmaks?jamo p?rmaks?to PVN, ne ar? preciz?ts br?dis, no kura š?di procenti ir j?maks?, PVN sist?mas neitralit?tes princips prasa, lai finansi?lie zaud?jumi, kas radušies p?rmaks?t? PVN atmaksas d??, kas ir veikts, p?rsniedzot sapr?t?gu termi?u, tiktu kompens?ti ar nokav?juma procentu samaksu (spriedumi, 2018. gada 28. febru?ris, *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 K? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 31. punkt?, tas pats attiecas uz PVN atmaks?šanu, kas izriet no PVN b?zes samazin?šanas, piem?rojot PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu.

42 Proti, š?d? situ?cij? nodok?a maks?t?jam ir j?sedz ar? p?rmaks?tais PVN, kas vi?am ir j?atmaks?, radot vi?am finansi?lus zaud?jumus, ja šaj? liet? attiec?g?s naudas summas nav pieejamas. Ta?u, ja gad?jum?, kad nodok?u administr?cija šo p?rpalikumu neatmaks? sapr?t?g? termi??, nodok?u maks?t?jam neb?tu ties?bu uz nokav?juma procentiem, vi?a situ?cija tiktu nelabv?l?gi ietekm?ta, t?d?j?di apdraudot nodok?u neitralit?tes principu.

43 Š?du interpret?ciju Direkt?vas 2008/9 27. panta 2. punkta otr? da?a neatsp?ko.

44 Šaj? zi?? ir j?nor?da, pirmk?rt, ka, lai gan š? ties?bu norma skaidri attiecas uz situ?ciju, kur? dal?bvalsts ties?b?s nav paredz?ta procentu piem?rošana gad?jum?, ja p?rmaks?t? PVN atmaksa netiek veikta sapr?t?g? termi??, no min?t?s ties?bu normas formul?juma nek?di nevar secin?t, ka Savien?bas ties?b?m b?tu atbilstoši valsts ties?b?s neparedz?t procentu samaksu š?d?s situ?cij?s.

45 Otrk?rt, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 35. punkt?, no Direkt?vas 2008/9 1.–3. apsv?ruma izriet, ka ties?bu normas par PVN atmaks?šanas k?rt?bu nodok?a maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti atmaksas dal?bvalst?, kuras bija sp?k? pirms š?s direkt?vas pie?emšanas, rad?ja b?tiskas probl?mas gan dal?bvalstu administrat?vaj?m iest?d?m, gan uz??mumiem un ka l?dz ar to šo p?d?jo min?to nost?ja bija j?pastiprina, iev?rojot, ka dal?bvalst?m ir j?maks? nokav?juma procenti, ja atmaksa tiek veikta ar nokav?šanu.

46 No t? izriet, ka Direkt?vas 2008/9 27. panta 2. punkta otr? da?a ir atlikus? ties?bu norma, kuras m?r?is ir aizsarg?t nodok?a maks?t?jus, kas nav re?istr?ti atmaksas dal?bvalst?, gad?jum?, ja š?s direkt?vas pie?emšanas dien? š?s dal?bvalsts ties?b?s pret?ji nodok?u neitralit?tes principam nav paredz?ts pien?kums PVN atmaks?šanai piem?rot nokav?juma procentus.

Par valsts tiesas pien?kumiem

47 Attiec?b? uz jaut?jumu par to, k?d? k?rt?b? atmaks?šana, kas izriet no nodok?a b?zes kori??šanas atbilstoši PVN direkt?vas 90. panta 1. punktam, vai p?rmaks?t? PVN atmaks?šana saska?? ar š?s direkt?vas 183. pantu izraisa procentu maks?šanas pien?kumu, ja t? nav veikta sapr?t?g? termi??, ir j?nor?da, ka šaj?s ties?bu norm?s nav sniegts preciz?jums šaj? zi??, it ?paši attiec?b? uz piem?rojamo procentu likmi un datumu, no kura š?di procenti b?tu j?maks?.

48 J?atg?dina, ka no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka PVN direkt?vas 183. pant? paredz?to ties?bu uz p?rmaks?t? PVN atmaks?šanu ?stenošana princip? ietilpst dal?bvalstu procesu?laj? autonomij?, kuras robežas nosaka l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi. Ta?u, lai gan dal?bvalst?m ir zin?ma br?v?ba paredz?t p?rmaks?t? PVN atmaks?šanas k?rt?bu, š? k?rt?ba nedr?kst apdraud?t nodok?u neitralit?tes principu (spriedums, 2018. gada 28. febru?ris, *Nidera*, C?387/16, EU:C:2018:121, 22. un 24. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

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 līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka Austrijas tiesābāze nav ietverts tiesiskais regulējums, kurā nodokļa maksājumiem, kādi ir minēti šajā līgumā, 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 maksājumiem, kuri nav reālistiski atmaksas daļbvalstī un kuri atbilst noteiktiem nosacījumiem.

51 Tādējādi, ņemot vērā daļbvalstu brīvību, kā tas ir norādīts šā 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 ņenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 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 mērķī tās var tikt piemērotas tādējādi, ka tās neizraisa Savienības tiesību 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 vispārīgie tiesību principi, arī tiesiskās drošības princips, un minētais pienākums nevar būt pamats valsts tiesību *contra legem* interpretācijai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 13. jūlijs, *Pöpperl*, C-187/15, EU:C:2016:550, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Šajā gadījumā iesniedzītīesai it īpaši būs jāpārbauda, vai ir iespējams nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu iedarbību, ņemot vērā valsts tiesības kopumu un pēc analoģijas piemērojot šo pādējo 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, tātpat kā pārmaksātā PVN atmaksāšana saskaņā ar šīs direktīvas 183. pantu, ir pamats procentu samaksai, ja tā nav veikta saprātīgā termiņā. Iesniedzītīesai ir jāveic viss, kas ir

tās kompetencē, lai nodrošinātu šo tiesību normu pilnīgu iedarbību, interpretējot valsts tiesības atbilstoši Savienības tiesībām.

Par tiesāšanas izdevumiem

57 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo 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, tātad kā pirmās tās 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]

* Tiesvedības valoda – vācu.