

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 5. oktobrī (1)

**Lieta C-387/16**

*Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,*

**piedaloties:**

*Nidera B.V.,*

*Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija*

*(Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Augstākā administratīvā tiesa, Lietuva) lūgums  
sniegt prejudiciālu nolēmumu)*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva  
2006/112/EK – 183. pants – Priekšnodokļa atskaitošana – Pārmaksātā nodokļa atmaksāšana –  
Procentu maksāšana par pārmaksātās summas atmaksāšanu pēc termiņa – Iespēja samazināt  
maksājamos procentus no nodokļa maksātāja neatkarīgu iemeslu dēļ – Nodokļa neitralitāte –  
Līdzvērtības un efektivitātes princips – Tiesiskās noteiktības un tiesiskās pārevēšanas aizsardzība

## Ievads

1. Pārmaksātais nodoklis ir jāatmaksā nodokļa maksātājam saprātīgā termiņā. Ja šis termiņš  
tiek pārsniegts, nodokļa maksātājam pienākas arī kompensācija nokavējuma procentu formā.  
Šādi principi izriet no Savienības tiesību normām, kā arī no Tiesas judikatūras. Tomēr šķērštas  
gadājumos šo principu piemērošanas rezultātā nodokļa maksātājs procentos var saņemt būtisku  
summu salīdzinājumā ar atmaksājamo nodokļa summu. Iesniedzējtiesa šajā lietā tādā jautā, vai  
šādos pašos apstākļos iepriekš minētajiem principiem ir ierobežojumi. Manuprāt, tādā nav šajos  
secinājumos izklāstīto apsvērumu dēļ.

## Atbilstošās tiesību normas

*Savienības tiesības*

2. Saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo  
pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) 183. panta pirmo daļu:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitošanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var

saska?? ar pašu pie?emtiem noteikumiem vai nu p?rnest p?rpalikumu uz n?kamo periodu, vai ar? veikt atmaks?šanu.”

### *Lietuvas ties?bas*

3. Lietuvas ties?b?s p?rmaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atmaks?šanas princips ir noteikts *Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas* (Lietuvas Republikas Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli) 91. panta 10. punkt?. Š?da atmaks?šana ir j?veic atbilstoši *Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas* (Lietuvas Republikas Likums par nodok?u administr?ciju) noteiktajai k?rt?bai.

4. Saska?? ar š? likuma 87. panta 6., 7. un 9. punktu nepamatoti iekas?tie nodok?i tiek atmaks?ti, pamatojoties uz nodok?a maks?t?ja iesniegumu, parasti 30 dienu laik?. Situ?cij?s, kad ir j?veic kontroles proced?ras, atmaksa ir j?veic 20 dienu laik? p?c kontroles rezult?t? pie?emt? l?muma, ar ko apstiprin?ta atmaksas pamatot?ba. Ja nav iesp?jams iev?rot iepriekš min?tos p?rmaks?t? nodok?a atmaks?šanas termi?us, tad atmaksas summai ir j?pieskaita procenti t?das summas apm?r?, kas ir l?dzv?rt?ga tai, k?d? nodok?a maks?t?js maks? procentus par nodok?a samaksas kav?jumu.

5. Saska?? ar š? paša likuma 99. pantu procentu apm?ru nosaka finanšu ministrs, ?emot v?r? p?d?jo tr?s m?nešu laik? emit?to valsts oblig?ciju gada vid?jo procentu likmi. Procentu apm?rs tiek apr??in?ts, palielinot šo vid?jo procentu likmi par desmit procenta punktiem.

### **Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi**

6. Atbilstoši N?derlandes ties?b?m re?istr?ta sabiedr?ba *Nidera B.V.* (turpm?k tekst? – “*Nidera*”) 2008. gada febru?r? un maij? no Lietuvas ražot?jiem iepirka kviešus, par š?m pieg?d?m samaks?jot PVN LTL 11 743 259 (apm?ram EUR 3 400 000) apm?r?. P?c tam *Nidera* izveda šos kviešus uz trešaj?m valst?m, piem?rojot PVN ar 0 % likmi.

7. 2008. gada 12. august? *Nidera* tika re?istr?ta k? PVN maks?t?ja Lietuv? un PVN deklar?cij? par laikposmu no 2008. gada 12. l?dz 31. augustam piepras?ja atmaks?t PVN, kurš samaks?ts, veicot 2008. gada febru?r? un maij? nosl?gtos dar?jumus. Lietuvas nodok?u iest?des ar 2009. gada 19. marta l?mumu tom?r atteic?s to atmaks?t, atz?stot, ka, t? k? *Nidera* nebija re?istr?ta k? PVN maks?t?ja dar?jumu izpildes dien?, tai nav ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu.

8. *Nidera* ierosin?ja šaj? liet? tiesved?bu, kuras rezult?t? Tiesa pasludin?ja spriedumu prejudici?l? nol?muma tiesved?b? (3). Atbilstoši šim spriedumam *Nidera* 2010. gada 22. decembr? sa??ma PVN atmaksu LTL 11 743 259 apm?r? jeb t?d? apm?r?, kas atbilst samaks?t? nodok?a summai. *Nidera* p?c tam v?rs?s ar l?gumu samaks?t procentus par PVN atmaksas nokav?jumu. Nodok?u iest?des tai izmaks?ja LTL 214 902,27 (apm?ram EUR 60 000) par laikposmu no Tiesas sprieduma pasludin?šanas dienas l?dz nodok?a atmaks?šanas dienai. *Nidera* iesniegt? š? l?muma p?rs?dz?ba augst?k?s instances nodok?u iest?dei tika noraid?ta.

9. Tad *Nidera* cēla prasību *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Vilniaus Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva), lūdzot atcelt minēto lēmumu un noteikt pārvaldes iestādes pienākumu samaksāt summu LTL 3 864 706,66 (apmēram EUR 1 100 000) apmērā kā procentus par laikposmu no 2008. gada 21. novembra, proti, no nodokļu kontroles uzsākšanas dienas, līdz PVN atmaksāšanas dienai. Šī tiesa daļēji apmierināja *Nidera* prasību, uzliekot pienākumu samaksāt procentus par laikposmu no 2009. gada 17. februāra. Nodokļu iestāde par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Lietuvos vyriausiojo administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa), kas šajā lietā ir iesniedzējtiesa.

10. Iesniedzējtiesai radās jautājums par to, vai tai ir pilnvaras nokavējuma procentu apmēru saistībā ar novēlotu nepamatoti samaksāt PVN atmaksu ierobežot tādēļ, ka to apmērs ir būtisks salīdzinājumā ar pamatsummu un zaudējumiem, kas faktiski radušies nodokļa maksātājam. Šādos apstākļos *Lietuvos vyriausiojo administracinis teismas* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Direktīvas 2006/112] 183. pants kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz samazināt procentus, kas atbilstoši valsts tiesību m parastos apstākļos ir maksājami par PVN pārmaksu (pārpalikumu), kura nav tikusi atmaksāta (ieskaitāta) noteiktajā termiņā, ja, izdarot šo samazinājumu, tiek ņemti vērā apstākļi, kurus nav radījis pats nodokļu maksātājs ar savu darbību, kā, piemēram, attiecība starp procentiem un noteiktajā termiņā neatmaksātās pārmaksas apmēru, laikposms, kurā pārmaksa netika atmaksāta, un neatmaksāšanas pamatā esošie iemesli, kā arī zaudējumi, kādi faktiski ir radušies nodokļu maksātājam?”

11. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā ir iesniegts 2016. gada 12. jūlijā. Rakstveida apsvērumus ir iesniegušas *Nidera*, Lietuvas un Ēhijas Republikas valdības, kā arī Eiropas Komisija. *Nidera*, Lietuvas valdība un Komisija piedalījās 2017. gada 8. jūnijā tiesas sēdē.

## Analīze

12. Uzdodot prejudiciālo jautājumu šajā lietā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Direktīvas 2006/112 183. pants kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to var tikt samazināta procentu summa, kas nodokļa maksātājam pienākas par pārmaksātā PVN novēlotu atmaksāšanu, salīdzinājumā ar procentu summu, uz kādu tam būtu bijušas tiesības parastos apstākļos, ja šis kavējums rodas ar šo nodokļa maksātāja darbību nesaistītu iemeslu dēļ, un saistībā ar būtisku šo procentu apmēru salīdzinājumā ar pamatsummu un zaudējumiem, kas faktiski radušies nodokļa maksātājam.

### *Pārmaksātā nodokļa atmaksāšanas pienākums*

13. Sākumā ir jāatgādina, ka pienākums, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 183. pantu kopsakarā ar nodokļa neitralitātes principu atmaksāt pārmaksāto PVN kopā ar procentiem, ja šā atmaksa nav notikusi saprātīgā termiņā, izriet no iedibinātās Tiesas judikatūras (4). Aprēķinot procentu apmēru, par izejas punktu principā ir jāņem diena, kurā bija jāatmaksā nodoklis (5). Atmaksas termiņš var tikt atlikts tādēļ, ka ir jāveic kontrole, lai noteiktu tiesības uz nodokļa atmaksu, tomēr situācijā, kad šādas kontroles ilgums pārsniedz tās veikšanai nepieciešamo laiku, nodokļa maksātājam pienākas arī procenti (6).

14. Līdzīgi principi, proti, atmaksāšanas ar procentiem pienākums, tiek piemēroti attiecībā uz nodokli, kas ticis iekasēts, pārķepjot Savienības tiesības (7). Ir jāatzīst, ka tas attiecas arī uz nodokli, kurš, kā šajā lietā, gan tika iekasēts atbilstoši Savienības tiesībām, tomēr tā atmaksāšanas atteikums bija pretrunā šīm tiesībām.

15. Līdz ar to uzskatu, ka nav strīda par to, ka, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 183. pantu kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu *Nidera* ir tiesības uz pamatlīdz aplūkoto PVN atmaksu kopā ar procentiem, kurus skaita no atbilstoši Lietuvas noteikumiem noteiktā šā nodokļa atmaksāšanas termiņa beigām pēc nodokļu kontroles pabeigšanas (8). 2009. gada 19. martā Lietuvas nodokļu iestādes pieņēma kļūdainu un Savienības tiesībām neatbilstošu lēmumu par atteikumu atmaksāt nodokli.

16. Iesniedzējtiesa, principā neapstrīdot šīs tiesības, tomēr jautā, vai pamatlīdz pašajos apstākļos, kuros saistībā ar ilgu nodokļa neatmaksāšanu nodokļa maksātājam radās tiesības saņemt arī augstus salīdzinājumā ar pamatsummu procentus, kas, iespējams, pārsniedz šim nodokļa maksātājam saistībā ar nodokļa neatmaksāšanu faktiski radušos zaudējumu summu, šo procentu apmēru ir iespējams ierobežot ar tiesas spriedumu.

#### *Līdzvērības un efektivitātes principi*

17. Saskaņā ar procesuālās autonomijas principu pārmaksāto vai nepamatoti iekasēto nodokļu atmaksāšanas kārtība, tostarp iespējamo procentu apmērs, tiek noteikts dalībvalstu tiesību aktos. Šai kārtībai tomēr ir jāatbilst līdzvērības un efektivitātes principiem (9).

#### *Līdzvērības princips*

18. Saskaņā ar līdzvērības principu atmaksāšanas, uz kuru nodokļa maksātājs iegūst tiesības atbilstoši Savienības tiesībām, noteikumi nedrīkst būt neizdevīgi, ja par noteikumiem, kas attiecas uz līdzīgām tiesībām atbilstoši valsts tiesībām.

19. No līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu minētajām Lietuvas tiesību normām, manuprāt, neizriet skaidras tiesības samazināt nodokļa maksātajiem par nodokļa atmaksas kavējumu izmaksāto procentu apmēru salīdzinājumā ar šo procentu summu, kas izriet no tiesību normām. Iesniedzējtiesas rīkojumā nav arī informācijas par Lietuvas tiesu praksi šajā jautājumā. Tādēļ ir grūti izvērtēt, vai procentu samazināšana gadījumā, kad nodoklis tiek atmaksāts, pamatojoties uz Savienības tiesībām, būtu neizdevīga salīdzinājumā ar nodokļu atmaksas principiem atbilstoši valsts tiesībām.

20. Līdzvērības principa ieviešanas jautājums pēc tam būs jāizvērtē iesniedzējtiesai. Tomēr uzskatu, ka, ja Lietuvas tiesības nav skaidru tiesību normu, kas tiesai ļautu samazināt procentus, un ja nav arī pastāvīgas tiesu prakses, ar ko būtu atļauta šāda tiesu prakse attiecībā uz nodokļu atmaksāšanu atbilstoši valsts tiesībām, tādēļ procentu samazināšana, kas jāmaksā par nodokļu atmaksāšanu atbilstoši Savienības tiesībām, it īpaši, ja tas būtu precedents, būtu pretrunā līdzvērības principam. Ja iesniedzējtiesa noteiktu, ka tas tā ir, ar to vien, manuprāt, jau pietiktu apstiprināšanai atbildes sniegšanai uz prejudiciālo jautājumu.

#### *Efektivitātes princips*

21. Savukārt atbilstoši efektivitātes principam valsts tiesībās noteiktā tiesību aizsardzības kārtība nedrīkst padarīt praktiski neiespjamu vai pārmērīgi apgrūtināt to tiesību īstenošanu, kas piešķirtas Savienības tiesībās. Atbildot uz jautājumu par iespēju samazināt procentus, kas nodokļa maksātājam pienākas saistībā ar pārmaksātu nodokļa atmaksas kavējumu, jāņem vērā

efektivitātes principu, ir jāveic detalizēta analīze.

22. Kā izriet no iepriekš jau minētās judikatūras, PVN maksājām, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 183. pantu, ir tiesības uz samaksātu nodokļa atmaksu situācijā, kad šis nodokļa summa pārsniedz summu, uz kuras atskaitīšanu nodokļa maksājām ir tiesības. Tas izriet no PVN konstrukcijas, ar kuru tiek aplikts preču vai pakalpojumu patēriņš un kura slogs saimnieciskās darbības subjektiem nav jāsaņemt. No šīs konstrukcijas izriet PVN neitralitātes princips nodokļa maksājājiem.

23. Nodoklis ir jāatmaksā saprātīgā termiņā, kas noteikts dalībvalstu tiesībās. Saprātīgā atmaksas termiņa pārsniegšanai ir jābūt saistītai ar zaudējumu, kas nodokļa maksājājam radušies nokavējuma dēļ, kompensāciju tādēļ, lai viņam nerastos nekāds ar to saistīts finansiāls risks (10).

24. Zaudējumi, kas nodokļa maksājājam var rasties nodokļa atmaksas kavējuma dēļ, var būt dažādi. Vispirms jau tie izriet no nespējas rīkoties ar naudas līdzekļiem, kas parastos apstākļos jeb tad, ja atmaksa notiktu termiņā, būtu bijuši tie rīcībā, bet tikuši "iesaldēti" nodokļu iestādes kontā.

25. Šāda veida zaudējumus nav viegli precīzi aprēķināt, jo tie galvenokārt ir balstīti uz neiegūto peļņu (*lucrum cessans*), kādu nodokļa maksātājs būtu varējis iegūt, investējot naudas līdzekļus vai nu savas darbības ietvaros, vai finanšu instrumentos. Tādēļ šeit rodas standarta grūtības nākotnes, nedrošu un uz nosacījumiem balstītu ienākumu aprēķināšanā.

26. Tādēļ vispārīgi pieņemta kompensācijas par šāda veida zaudējumiem forma ir procentu samaksa, kas ir noteikta vienotas likmes atdzesības formā. Šāda atdzesības forma ļauj kreditoram (šajā gadījumā – nodokļa maksājājam) saņemt taisnīgu atdzesību bez pienākuma iesniegt grūti sagādājamus pierādījumus par faktisko zaudējumu apmēru un, no otras puses, neliek parādniekam samaksāt summu neparedzamā, iespējami ļoti augstā apmērā.

27. Nokavējuma procentiem ir arī papildu loma, proti, tas ir sods, kuram ir jāveicina tas, lai parādnieks samaksātu kreditoram paredzēto summu termiņā, jo pretējā gadījumā pie šīs summas tiks pieskaitīti procenti. Tomēr uzskatu, ka situācijā, kad parādnieks ir valsts, bet kreditors – nodokļa maksātājs, līdzsvara trūkums abu pušu finanšu iespējās izraisa to, ka procentu kompensājošajai funkcijai ir būtiskāka loma. Proti, ja valsts budžetam konkrētam nodokļa maksājājam vienreiz izmaksājama summa ir nebūtiska, tad nodokļa maksājāja budžetā tai parasti ir būtiska vieta, bet dažkārt tā pat var iespaidot tie finanšu likviditāti.

28. Parasti nokavējuma procenti tiek aprēķināti vidējā naudas līdzekļu iegūšanas banku tirgū līmenī. Tādēļ atdzesībai nodokļu formā ir vēl papildu priekšrocība, ka tā ļauj kreditoram iegūt tam vajadzīgos līdzekļus bankas aizdevuma formā ar garantiju, ka tas nokavējuma procentu formā atgūs summu, kas aptuveni atbilst šīs aizdevuma iegūšanas izmaksām.

29. Nokavējuma procentu apmērs parasti tiek noteikts dalībvalstu iekšējās tiesību normās. No Savienības tiesību viedokļa, tā kā šis apmērs netiks noteikts pārmaiņīgi zem līmenī, kas būtu pretrunā efektivitātes principam, dalībvalstis savas procesuālās autonomijas ietvaros brīvi nosaka procentu apmēru, kas ir saistošs valsts tiesībās. Šādi noteikts procentu apmērs gan kreditoriem, gan parādniekiem ļauj precīzi paredzēt savu nākotnes tiesību vai attiecīgi finanšu saistību apmēru. Tādēļ ir tiesiskās noteiktības garantija.

30. Tādējādi, ja no Direktīvas 2006/112 183. panta kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu izriet nodokļa maksājāja tiesības saprātīgā termiņā saņemt pārmaksātu nodokļa atmaksu, bet šis saprātīgā termiņa pārsniegšanas gadījumā ar tiesības uz kompensāciju par zaudējumiem,

kas radušies nodokļa atmaksas kavējuma dēļ, tad, manuprāt, tas nozīmē tiesības par nodokļa atmaksas kavējumu saņemt procentus pilnā attiecīgās daļēbvalsts tiesību paredzētajā apmērā. Tiesību saņemt procentus ierobežojums tātad ir jāatzīst par pretēju efektivitātes principam, jo tas nozīmē, ka no Savienības tiesībām izrietošs un uz tiesībām uz atlīdzību par zaudējumiem nodokļa atmaksas nokavējuma dēļ balstītās tiesības kļūst neiespējami vai pārmērīgi apgrūtinoši izmantot. Turklāt šāds ierobežojums būtu pretrunā ar tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem, jo nodokļa maksātājs, kurš šajā situācijā ir nodokļu iestāžu kreditors, ir tiesīgs sagaidāt procentu samaksu pilnā tiesību normās paredzētajā apmērā. Tiesību saņemt procentus pilnā apmērā ierobežojums būtu iespējams tikai pašos apstākļos, ja šis nodokļa atmaksas kavējums būtu radies ar nodokļa maksātāju saistītu iemeslu dēļ. Tomēr šajā lietā nav tādā situācija.

31. Manuprāt, par efektivitātes principam pretēju būtu jāatzīst arī iespēja tiesas ceļā samazināt procentu summu, kas pienākas nodokļa maksātājam, situācijā, kad būtisks, bet no nodokļa maksātāja neatkarīgs nodokļa atmaksas kavējums radītu nodokļa maksātājam tiesības saņemt pašī augstus – salīdzinājumā ar pamatsummu – procentus, kas pārsniedz iespējamās faktiskos zaudējumus, kuri nodokļa maksātājam radušies nodokļa atmaksas kavējuma dēļ.

32. Šāds maksājamo procentu summas samazinājums nenovēršami būtu saistīts ar nodokļa maksātāja pienākumu pierādīt šādu faktisko zaudējumu apmēru (11). Kā norādīju iepriekš, šāds pierādījums sniegt ir pašī sarežģīti, jo runa ir par zaudējumiem neiegūtās peļņas formā un tātad par lietu, kuru pēc būtības ir sarežģīti skaidri aprēķināt un pierādīt. Šādu pierādījumu sniegšanas vajadzībā tātad nodokļa maksātājam padarītu pārk sarežģītu, bet daudzos gadījumos visdrīzāk neiespējamo tiesību uz nodokļa atmaksu kopā ar atlīdzību par iespējamo šīs atmaksas kavējumu izmantošanu. Ar šādu atlīdzības par šo kavējumu izmeklēšanu saistītās grūtības vislabāk ir redzamas, ja to pielīdzina ņoti vienkāršam nokavējuma procentu samaksas mehānismam iepriekš noteiktā apmērā.

33. Faktiski, kā norāda iesniedzējtiesa, dažos gadījumos procentu summa var pārsniegt faktiskos zaudējumus, kas radušies nodokļa maksātājam. Tomēr parasti tā ir ar vienotas likmes atlīdzības piemērošanu saistīta parādība, kas pēc būtības atspoguļo apmēram noteiktus un statistiski iespējamus zaudējumus, kādi var rasties nodokļa maksātājam, nevis tādus, kādi tam faktiski ir radušies. Atlīdzība procentu formā noteiktos gadījumos var būt vai nu augstāka, vai zemāka nekā faktiskie zaudējumi, tomēr, manuprāt, ar to nav pamatota tās nepiemērošana.

34. Pašos apstākļos, piemēram, ja parāda nomaksas kavējums ir izraisījis kreditora maksātnespēju, tas (vai tā tiesību pārkāpums) var pretendēt uz augstāku atlīdzību nekā nokavējuma procentu summa. Tas attiecas arī uz attiecībām starp valsti un nodokļa maksātājiem. Šāds lēmums tomēr ir atkarīgs tikai no kreditora gribas. Tomēr iespēja pretendēt uz atlīdzību, kas pārsniedz procentu summu, nekādi neatbrīvo kreditoru no garantijas, ko veido procenti.

35. Tāpat arī ir, ja runa ir par procentu summas attiecību pret pamatsummu. Procentu summa ir atvasināta no pamatsummas un nodokļa atmaksas kavējuma laika. Ja šis laiks ir bijis paši ilgs, procentu summa var pietuvoties un pat pārsniegt pamatsummas apmēru. Tomēr tas rodas tikai ilgstoša kavējuma gadījumā. Nokavējuma procentu institūta pamatā ir pieņēmums, ka, ja kreditors visā parāda nomaksas kavējuma laikā būtu rīkojies ar naudas līdzekļiem, kas tam pienākas, tas no tiem būtu varējis gūt ienākumus, kuru kopējais uzkrātais apmērs būtu atkarīgs no laika un tāpat būtu sasniegt vai pārsniegt sākotnēji investētās summas apmēru. Šādas summas par procentiem saņemšana tādā nav nekāda nepamatota iedzīvošanās, bet tikai kompensācija par neiespējamību gūt ienākumus pamatsummas atmaksas kavējuma dēļ.

36. Visbeidzot ir jāatgādina, ka tieši dalībvalstis savas procesuālās autonomijas ietvaros nosaka nokavējuma procentu apmēru, tostarp par pārmaksātā nodokļa atmaksas kavējumu. Ja valsts tādā atzīst, ka valsts tiesību noteiktais procentu apmērs pārsniedz taisnīgās atlīdzības summu par zaudējumiem šāda kavējuma dēļ, tai ir iespēja šo apmēru samazināt likumdošanas ceļā. Tomēr, kamēr šāda samazināšana likumdošanas ceļā nav notikusi, nodokļa maksātājam, kuram tiesības uz nodokļa atmaksu izriet no Savienības tiesībām, ir tiesības saņemt no saistošām tiesību normām izrietošos procentus pilnā apmērā.

#### *Apsvērumi par Lietuvas valdības argumentiem*

37. Lietuvas valdība savos apsvērumos šajā lietā balstās vāļ uz argumentu, ka Lietuvas tiesību sistēmā paredzētie nokavējuma procenti par novēlotu pārmaksātā nodokļa atmaksu nav kompensācija par zaudējumiem, kas radušies nodokļa maksātājam nodokļa atmaksas kavējuma dēļ, bet tiem ir tikai soda raksturs, lai nodokļu iestādēm mēģinātu pārciest izpildīt nodokļu atmaksāšanas saistības. Lietuvas valdība balstās uz to, ka šie procenti tiek noteikti tādā pat apmērā kā soda procenti, kas nodokļa maksātājiem jāmaksā par nodokļa samaksas kavējumu, un šis apmērs divkārtīgi pārsniedz nokavējuma procentu likmi privattiesiskajās attiecībās. Līdz ar to Lietuvas valdība uzskata, ka iesniedzējtiesai pamatlietā būtu jānosaka kompensācija soda rakstura procentu likme.

38. Šie argumenti mani nepārliecina vairāku iemeslu dēļ.

39. Pirmkārt, nekāda līguma sniegt prejudiciālu nolikumu un pušu apsvērumos norādīt informācija nenorāda uz to, ka pastāvētu šāda veida tiesu prakse kompensāciju procentu likmes noteikšanā Lietuvas tiesību normās nodokļa atmaksas kavējuma gadījumā paredzēto procentu likmes vietā. Katrā ziņā Lietuvas valdības pārstāvis tiesas sēdē apstiprināja, ka, cik viņam ir zināms, šā lieta veido precedentu. Līdz ar to ir jāsaprot, ka citos gadījumos, tostarp tad, ja nodokļa atmaksa notiek, tikai pamatojoties uz valsts tiesībām, nodokļa maksātāji saņem procentus valsts tiesību normās paredzētajā apmērā. Lietuvas valdības piedāvātās teorijas piemērošana šajā lietā tādā nozīmētu nelabvēlīgāku lietas risinājumu atbilstoši Savienības tiesībām, un tas būtu pretrunā līdzvērības principam un tikai tādēļ vien būtu izslēdzams (12).

40. Otrkārt, tā kā nokavējuma procentiem, kā jau minēju (13), parasti ir gan kompensāšanas, gan sodāšanas funkcija, valsts attiecībās ar nodokļa maksātājiem šīm abām funkcijām ir atšķirīga nozīme. Faktiski situācijā, kad nodokļa maksātājs ir parādnieks, procentu sodāšanas funkcijai ir lielāka nozīme, jo valsts budžetam atsevišķa nodokļa maksātāja nodokļa nesamaksāšanas dēļ tiek nodarīti salīdzinoši nelieli zaudējumi. Tomēr tas ir citādi pretējā situācijā, kad valsts ir nodokļa maksātāja parādiece saistībā ar nodokļa atmaksas pienākumu. Šādā gadījumā procentu sodāšanas funkcijas efektivitāte visbiežāk ir diezgan ierobežota, bet priekšplānā izvirzās to kompensāciju funkcija, jo zaudējumi, kas nodokļa maksātājam rodas saistībā ar nodokļa atmaksas kavējumu, var būt iespējami arī būtiski salīdzinājumā ar tā kopējiem finanšu resursiem. Līdz ar to nevaru piekrist Lietuvas valdības apgalvojumam, ka

nokavājuma procentiem, kas valstij ir jāmaksā nodokļa maksājuma par pārmaksājumu nodokļa atmaksas kavājumu, ir tāda pati funkcija – tikai vai pamatā sodšanas funkcija – kā nokavājuma procentiem tad, ja nodokļa maksājums nokavāts nodokļa samaksu. Apstāklis, ka šie procenti ir noteikti tādā pat līmenī, ir Lietuvas likumdevēja tehniska izvēle.

41. Treškārt, Lietuvas valdības piedāvātā tātē nozīmē, ka Lietuvas tiesbūs faktiski vispār nav noteikta to procentu likme, kas pienākas nodokļa maksājumiem nodokļa atmaksas kavājuma dēļ. Tomēr situācijā, kad šā atmaksas notiek atbilstoši Savienības tiesbūm, tas būtu pretrunā iepriekš minētajai judikatūrai (14) un efektivitātes principam. Tiesības uz nodokļa atmaksu kopā ar nokavājuma procentiem nenozīmē tikai tiesības sagaidāt iespējamo procentu saņemšanu tādā apmērā, kā tiesdevības gaitā vēlāsies noteikt tiesa, bet gan tiesības saņemt procentus jau iepriekš zināmā apmērā, kas *a priori* noteikti valsts tiesību normās. Tomēr Lietuvas valdība, šiet, pārvērtē rēķināšanas robežas, kādas pienākas dalībvalstīm, nosakot pārmaksājumu PVN atmaksas kārtību. Lai arī Direktīvas 2006/112 183. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka dalībvalstis nosaka nosacījumu, ar kādiem notiek pārmaksājumu PVN atmaksa, šo nosacījumu noteikšanai ir jāatbilst zināmiem minimālajiem paredzamības un tiesiskās noteiktības kritērijiem. Tas pats attiecas uz to procentu apmēra noteikšanu, kas nodokļa maksājuma pienākas nodokļa atmaksas kavājuma dēļ, jo tiesības saņemt procentus kavājuma gadījumā ir tiesību uz pārmaksājumu nodokļa atmaksu sastāvdaļa. Atmaksas nosacījumu, tostarp procentu apmēra, noteikšana tādā nevar notikt *ad hoc* tiesas nolūmumos konkrētajās lietās, kas attiecas uz konkrētiem nodokļa maksājumiem, kā vēlētās Lietuvas valdība. Šāds mehānisms, manuprāt, būtu pretrunā efektivitātes principam, jo no Savienības tiesbūm izrietošo tiesību izmantošanas neatņemama sastāvdaļa ir noteiktība par šo tiesību apmēru un tiesiskās paāvēības aizsardzība šajā jomā.

42. Lietuvas valdība visbeidzot norāda, ka nokavājuma procenti par novēlotu nodokļa atmaksu, kas ir paredzēti Lietuvas tiesbūs, varētu tikt samazināti, uz tiem attiecinot vienu šo procentu likmes sastāvdaļu, proti, valsts obligāciju vidējo procenta likmi.

43. Tomēr, pat ja neņem vērā problēmu, ka šāds risinājums visdrīzāk nebūs saderīgs ar lādērtības principu, valsts obligācijām – kā finanšu instrumentam, kas tiek uzskatīts par paši drošu, – parasti ir ļoti zema procentu likme, kas ir daudz zemāka par vidējo aizdevuma procentu likmi banku tirgū. Nokavājuma procenti par nodokļa atmaksas kavājumu tādā apmērā, kas ierobežots lādē valsts obligāciju procentu likmei, manuprāt, tādā nepildītu savu kompensājošo funkciju, jo tas pat neāutu kompensēt trākstāšo finanšu lādēkū iegāšanu banku tirgū. Šādi procenti tādā nepildītu atlādēbas lomu par zaudējumiem, kas nodokļa maksājuma radušies nodokļa atmaksas kavājuma dēļ, un daāji uz viū tīktu pārlīkts ar šo kavājumu saistātais finanšu risks. Procentu noteikšana tik zemā līmenī tādā būtu pretrunā efektivitātes principam.

### Kopsavilkums

44. Kopumā uzskatu, ka Direktīvas 2006/112 183. pants – kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu un āemot vērā lādērtības un efektivitātes principus – nozīmē, ka gadījumā, ja nodokļu iestādes neievāro sāprātāgo un valsts tiesbūs paredzēto pārmaksājumu PVN atmaksas termiū, nodokļa maksājuma ir jāsaēm šā nodokļa atmaksa kopā ar procentiem pilnā apmērā, kādi ir paredzēti saistošajās valsts tiesību normās, ja nodokļa atmaksas kavājums nav radies nodokļa maksājuma rēķināšanas dēļ.

### Secinājumi



45. Ēmot vēr? iepriekš min?to, pied?v?ju Tiesai uz *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Augstāk? administrat?v? tiesa, Lietuva) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodokļa sist?mu 183. pants kopsakar? ar nodokļu neitralit?tes principu ir j?interpret? tādējādi, ka tas ne?auj samazināt procentu summu, kas nodokļa maks?t?jiem pien?kas par p?rmaks?t? PVN nov?lotu atmaksāšanu, salīdzin?jum? ar procentu summu, uz k?du tam b?tu bijušas ties?bas parastos apstākļos, ja šis kav?jums rodas ar š? nodokļa maks?t?ja darb?bu nesaist?tu iemeslu dēļ.

1 Ori?in?lvaloda – poļu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 Spriedums, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627).

4 Skat. neseno spriedumu, 2017. gada 6. j?lijs, *Glencore Agriculture Hungary* (C?254/16, EU:C:2017:522, 18.–22. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

5 Turpat, 23. punkts.

6 Turpat, 24. punkts.

7 Skat. neseno spriedumu, 2016. gada 30. j?nijs, *Toma un Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu-Vasile Cruduleci* (C?205/15, EU:C:2016:499, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

8 Jautājums par dienu, no kuras ir j?skaita strād?gie procenti pamatliet?, nav prejudiciāls jautājuma priekšmets. Tikai j?atgādina, ka pirm?s instances tiesa pamatliet? atzina, ka procenti ir j?skaita no 2009. gada 17. februāra. Tomēr ir j?uzsver, ka – pret?ji Lietuvas nodokļu iestāžu apgalvotajam – strād?g? nodokļa neatmaksāšana bija pretrun? Savien?bas tiesb?m no paša sākuma, nevis tikai no dienas, kad Tiesa pasludināja 2010. gada 21. oktobra spriedumu *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627). Tiesas spriedumi, kas pasludināti prejudiciāli nol?muma tiesvedb?, ir deklarativ?, un tajos tikai tiek noteikta Savien?bas tiesbu interpretācija, k?da t?m ir j?piemēro kopš šo tiesbu stāšanās spēkā (skat. it ?paši spriedumus, 1980. gada 27. marts, *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, 16. punkts; 1995. gada 19. oktobris, *Richardson*, C?137/94, EU:C:1995:342, 33. punkts, un 2015. gada 14. apr?lis, *Manea*, C?76/14, EU:C:2015:216, 53. punkts). Izēmuma gadījumos gan ir iespējams ierobežot sprieduma iedarb?bu laik? (skat. spriedumu, 2015. gada 14. apr?lis, *Manea*, C?76/14, EU:C:2015:216, 54. punkts), tomēr Tiesa attiecībā uz 2010. gada 21. oktobra spriedumu *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627) to neizdarāja.

9 Skat. neseno spriedumu, 2016. gada 30. j?nijs, *Toma un Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu-Vasile Cruduleci* (C?205/15, EU:C:2016:499, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

10 Skat. spriedumu, 2017. gada 6. j?lijs, *Glencore Agriculture Hungary* (C?254/16, EU:C:2017:522, 20. un 22. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

11 J?atgādina, ka Lietuvas tiesb?s nav prec?zu noteikumu, kuros b?tu noteikta šādas nodokļu samazināšanas tiesas ceļ? k?rtība, un ir gr?ti iedomāties, ka tiesa tos samazinātu piln?gi patvaļīgi, neēmot vēr? faktiskos zaudējumus, kas radušies nodokļa maks?t?jam.

- 12 Skat. šo secinājumu 20. punktu.
- 13 Skat. šo secinājumu 27. punktu.
- 14 Skat. šo secinājumu 13. un 14. punktu.