

Anonimizēta versija

Tulkojums

C-844/19 – 1

Lieta C-844/19

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2019. gada 15. novembris

Iesniedzējtiesa:

Verwaltungsgerichtshof (Austrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 24. oktobris

Revīzijas sūdzības iesniedzēji:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[..]

Verwaltungsgerichtshof [Augstākā administratīvā tiesa]

[..]

2019. gada 24. oktobrī

Verwaltungsgerichtshof [..] 1) lietā par revīzijas sūdzību Nr. Ro 2017/15/0035, ko iesniedzis CS, ar dzīvesvietu [..] par *Bundesfinanzgericht* [Federālās finanšu tiesas] 2017. gada 29. maijā nolēmumu [..] par pieteikuma atzīt pārsūdzības procentus [par nodokļa pārmaksas atmaksāšanas kavējumu] noraidīšanu un 2) lietā par revīzijas sūdzību Nr. Ro 2018/15/0026, ko iesniegusi *Finanzamt Graz-Stadt* [Grācas pilsētas Finanšu pārvalde], kas atrodas Grācā, pasta indekss 8010, [..], par *Bundesfinanzgericht* 2018. gada 7. septembra nolēmumu [..] par procentu noteikšanu (persona, kas iestājusies lietā: *technoRent International GmbH*, Grefelfinga [*Gräfelting*], Vācijas Federatīvā Republika [..]) ir

pieņēmusi

lēmumu:

Saskaņā ar LESD 267. pantu uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus jautājumus prejudiciāla nolēmuma sniegšanai:

1. Vai no Savienības tiesībām izriet tieši piemērojamais regulējums, ar kuru nodokļa maksātājam, kuram *Finanzamt* tādā situācijā, kāda pastāv pamatlietās, nav savlaicīgi atmaksājusi pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN), ir piešķirtas tiesības uz nokavējuma procentiem, līdz ar ko tas var atsaukties uz šīm tiesībām, vēršoties *Finanzamt* vai administratīvajās tiesās, lai gan valsts tiesībās šāds procentu regulējums nav paredzēts?

Gadījumā, ja atbilde uz 1. prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša:

2. Vai arī tad, ja nodokļa maksātāja prasījums attiecībā uz PVN izriet no vēlāka [maksājamās] atlīdzības samazinājuma atbilstoši Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [oriģ. 2. lpp.] 90. panta 1. punktam, ir pieļaujams, ka procentu aprēķināšana sākas tikai pēc pienācīga laikposma, kurš ir paredzēts *Finanzamt*, lai pārliecinātos par nodokļa maksātāja izvirzīto tiesību pamatotību, beigām?
3. Vai no apstākļa, ka dalībvalsts tiesībās nav paredzēts nokavējuma procentu regulējums attiecībā uz PVN pārmaksas novēlotu atmaksu, izriet tas, ka valsts tiesām, nosakot procentu summu, Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, 27. panta 2. punkta otrajā daļā paredzētās tiesiskās sekas ir jāpiemēro arī tad, ja pamatlīetas neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā?

Pamatojums:

- 1 A. Lietas apstākļi un līdzšinējā tiesvedība:
- 2 1. Revīzijas lieta Nr. Ro 2017/15/0035
- 3 Revīzijas sūdzības iesniedzējs, kurš ir Austrijas rezidents, savā 2007. gada 13. septembrī iesniegtajā PVN deklarācijā par 2007. gada augustu norādīja priekšnodokļa pārmaksu 60 689,28 EUR apmērā.
- 4 *Finanzamt* iesākumā neiegrāmatoja šo pārmaksu revīzijas sūdzības iesniedzēja nodokļu kontā, bet veica PVN pārbaudi. Šajā ziņā radās strīds par priekšnodokļa atskaitīšanas apmēru saistībā ar revīzijas sūdzības iesniedzēja viesnīcas kompleksa piebūves celšanu. Tāpēc *Finanzamt* ar 2007. gada 18. oktobra lēmumu samazināja

priekšnodokļa pārmaksu par 46 000 EUR, proti, noteica to 14 689,28 EUR apmērā.

- 5 Revīzijas sūdzības iesniedzējs pārsūdzēja šo lēmumu. **[oriģ. 3. lpp.]**
- 6 Ar 2013. gada 15. maija lēmumu *Unabhängiger Finanzsenat* [Neatkarīgais finanšu senāts] apmierināja pārsūdzību un noteica PVN atbilstoši revīzijas sūdzības iesniedzēja prasījumiem. 2013. gada 22. maijā priekšnodokļa summa tika iegrāmatota revīzijas sūdzības iesniedzēja nodokļu kontā.
- 7 Ar 2013. gada 30. maija pieteikumu revīzijas sūdzības iesniedzējs saskaņā ar *Bundesabgabenordnung* [Federālā nodokļu kodeksa, turpmāk tekstā – “BAO”] 205.a pantu pieprasīja izmaksāt pārsūdzības procentus par nodokļa pārmaksu attiecībā uz laikposmu no 2012. gada 1. janvāra, jo no 2012. gada 1. janvāra stājās spēkā BAO 205.a panta regulējums, kurš Savienības tiesībām atbilstošā interpretācijā arī pamatojot tiesības uz nokavējuma procentiem par priekšnodokļa pārmaksu.
- 8 *Finanzamt* ar 2013. gada 10. jūnija lēmumu šo pieteikumu noraidīja.
- 9 Ar *Verwaltungsgerichtshof* pārsūdzēto nolēmumu *Bundesfinanzgericht* par noraidīto lēmumu iesniegto sūdzību neapmierināja.
- 10 Pamatojumam *Bundesfinanzgericht* būtībā norādīja, ka no BAO 205.a panta noteikumiem gan izriet procentu aprēķināšana gadījumā, ja nodokļa maksātāja *Finanzamt* samaksāts (sākotnēji strīdīgs) nodokļa parāds pārsūdzības rezultātā tiek samazināts, tomēr tas tā nav izskatāmajā lietā, kad runa ir par nodokļa pārmaksas atzīšanu pārsūdzības procesā.
- 11 Revīzijas sūdzības iesniedzējs par *Bundesfinanzgericht* nolēmumu ir iesniedzis revīzijas sūdzību *Verwaltungsgerichtshof*.
- 12 *Verwaltungsgerichtshof* par revīzijas sūdzību noturēja tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušīšanai. Tiesas sēdē revīzijas sūdzības iesniedzējs norādīja, ka Savienības tiesībās viņam esot atzītas tiesības uz nokavējuma procentiem par priekšnodokļa pārmaksu. *Finanzamt* apstrīd, ka no Savienības tiesībām izrietētu tieši piemērojamas tiesības uz nokavējuma procentiem. Līdzšinējā Eiropas Savienības Tiesas judikatūra esot vienmēr attiekusies uz situācijām, kurās nokavējuma procentu regulējums bija paredzēts jau valsts tiesību sistēmā. **[oriģ. 4. lpp.]**
- 13 2. Revīzijas lieta Nr. Ro 2018/15/0026
- 14 Persona, kas iestājusies lietā, – Vācijā reģistrēta sabiedrība ar ierobežotu atbildību 2003. un 2004. gadā pārdeva iekārtas Austrijā un par šiem darījumiem Austrijā samaksāja PVN. 2005. gadā tā PVN priekšnodokļa deklarācijā par 2005. gada maiju norādīja apgrozījuma nodokļa pārmaksu 367 081,58 EUR apmērā, pamatojoties uz to, ka atlīdzība vēlāk ir tikusi samazināta ([1994. gada

Umsatzsteuergesetz (Apgrozījuma nodokļa likums); turpmāk tekstā – “*UStG 1994*”] 16. pants).

- 15 Priekšnodoklī samaksātā PVN pārmaxsa tika pārbaudīta nodokļu iestādes veiktā nodokļu auditā, kurš tika uzsākts 2006. gada jūlijā un pabeigts 2008. gada jūnijā, un audita gaitā 2008. gada 10. martā tika iegrāmatota personas, kas iestājusies lietā, nodokļu kontā. Ņemot vērā nodokļu kontā iepriekš pastāvējušo parādu 18 000 EUR apmērā, no tā izrietēja personas, kas iestājusies lietā, pārmaxsa aptuveni 345 000 EUR apmērā.
- 16 Tomēr audita beigās *Finanzamt* uzskatīja, ka atlīdzības korekcija nav jāveic un ka personas, kas iestājusies lietā, PVN atmaksāšanas prasījums nepastāv. Tādējādi ar 2008. gada 13. oktobra lēmumu *Finanzamt* noteica PVN par 2005. gadu 2734,36 EUR apmērā, no kā izrietēja nodokļa uzrēķins 367 081,58 EUR apmērā. Šo uzrēķinu persona, kas iestājusies lietā, samaksāja, gan izmantojot tās nodokļa kontā esošo pārmaxsu, gan veicot maksājumu *Finanzamt*.
- 17 Ar 2013. gada 8. aprīļa par pārsūdzību pieņemto lēmumu *Unabhängiger Finanzsenat* apmierināja personas, kas iestājusies lietā, pret 2008. gada 13. oktobra lēmumu celto pārsūdzību. 2013. gada 10. maijā personai, kas iestājusies lietā, tika pārskaitīta naudas summa 367 081,58 EUR apmērā.
- 18 Ar 2013. gada 21. oktobra pieteikumu persona, kas iestājusies lietā, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas nolēmumiem (tostarp Tiesa, 2012. gada 19. jūlijs, C-591/10, *Littlewoods Retail Ltd*), pieprasīja procentus no summas 367 081,58 EUR par laikposmu no 2005. gada jūlija līdz 2013. gada maijam. **[oriģ. 5. lpp.]**
- 19 Ar 2014. gada 4. februāra lēmumu *Finanzamt* attiecībā uz šo pieteikumu noteica, ka tiesības uz procentiem (10 021,32 EUR apmērā) pastāv tikai par laikposmu no 2012. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 8. aprīlim. Ar 2008. gada 13. oktobra paziņojumā par PVN noteikto uzrēķinu 367 081,58 EUR apmērā persona, kas iestājusies lietā, esot samaksājusi *Finanzamt*. Attiecībā uz strīda procesā *Finanzamt* samaksāto nodokli ar BAO 205.a pantu tiekot piešķirti pārsūdzības procenti, BAO 205.a pants esot stājies spēkā 2012. gada 1. janvārī.
- 20 *Bundesfinanzgericht* ar 2017. gada 29. maija nolēmumu daļēji apmierināja pret 2014. gada 4. februāra lēmumu vērsto sūdzību, atzīstot personai, kas iestājusies lietā, tiesības saņemt nokavējuma procentus arī attiecībā uz laikposmu no 2005. gada 2. septembra līdz 2008. gada 9. martam, kā rezultātā nokavējuma procentu summa sasniedza kopumā 51 170,02 EUR.
- 21 Attiecībā uz laikposmu no 2005. gada 2. septembra līdz 2008. gada 9. martam *Bundesfinanzgericht* nepamatojās uz BAO 205.a pantu, jo attiecība uz šo laikposmu nebija nodokļa, ko persona, kas iestājusies lietā, būtu samaksājusi *Finanzamt*. Lai pamatotu tiesības uz nokavējuma procentiem saistībā ar šo laikposmu, *Bundesfinanzgericht* balstās uz Savienības tiesībām, it īpaši uz Tiesas 2012. gada 19. jūlija spriedumu C-591/10 *Littlewoods Retail Ltd*.

Bundesfinanzgericht norāda, ka persona, kas iestājusies lietā, nevarēja izmantot summu 367 081,58 EUR apmērā, sākot no tiesību uz pārmaksātā nodokļa atmaksu izvirzīšanas dienas līdz 2008. gada 10. martā notikušajai atmaksai. Saskaņā ar Tiesas judikatūru tai par šo laikposmu pienākoties procenti, turklāt procentu aprēķināšana sākas no 46. dienas pēc priekšnodoklī samaksātā PVN deklarācijas iesniegšanas dienas un līdz ar to – no 2005. gada 2. septembra (Tiesa, 2011. gada 15. maijs, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, 61. punkts). Tiesības uz procentu maksājumiem netiekot liegtas arī ar to, ka nodokļu iestāde veica atmaksājamā PVN auditu.

22. Sākot no 2008. gada 10. marta, persona, kas iestājusies lietā, esot varējusi rīkoties ar naudas summu 367 081,58 EUR apmērā. 2008. gada 13. oktobra paziņojums par 2005. gadā maksājamo PVN nemainot šo faktu, jo persona, kas iestājusies lietā, pret šo paziņojumu esot cēlusi pārsūdzību, līdz ar to atbilstoši pieteikumam [oriģ. 6. lpp.] no šī paziņojuma izrietošā nodokļu uzrēķina 367 081,58 EUR apmērā samaksa saskaņā ar valsts tiesībām (*BAO* 212.a pants) esot bijusi apturēta līdz nolēmuma par pārsūdzību pieņemšanai un tā esot varējusi rīkoties ar šo naudas summu.
23. Pret *Bundesfinanzgericht* 2017. gada 29. maija nolēmumu vērsta *Finanzamt* revīzijas sūdzība ir tikai par nokavējuma procentu piespriešanu par laikposmu no 2005. gada 2. septembra līdz 2008. gada 9. martam.
24. *Verwaltungsgerichtshof* par revīzijas sūdzību noturēja tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušīšanai. Tiesas sēdē *Finanzamt* apstrīdēja, ka no Savienības tiesībām izriet tieši piemērojamas tiesības uz nokavējuma procentiem. Pretēji tiesību sistēmai tajā pamatlietā, saistībā ar kuru tika taisīts spriedums *Littlewoods Retail Ltd*, kurā Tiesa no Savienības tiesību viedokļa izvērtēja nokavējuma procentus par PVN pārmaksu, Austrijas tiesību sistēmā neesot paredzēts pamats tiesībām uz nokavējuma procentiem par saistībā ar šajā lietā aplūkojamo nodokļa pārmaksu. Tāpat no Direktīvas 2008/9/EK 27. panta esot jāsecina, ka Savienības tiesību līmenī nevar tikt apstrīdēts tas, ka kādā dalībvalstī nav paredzēta procentu aprēķināšana saistībā ar nodokļa pārmaksu.
25. B. Atbilstošās valsts tiesību normas:
26. Vispirms ir jānorāda, ka Austrijas nodokļu tiesībās nav paredzēts vispārīgs regulējums attiecībā uz procentu aprēķināšanu saistībā ar nodokļu parādu vai nodokļa pārmaksu. *BAO* 205.a pantā (attiecībā uz laikposmu, kas nepārsniedz 48 mēnešus, sākot no taksācijas gadam sekojošā oktobra mēneša) tikai iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā ir paredzēti “procenti par nodokļa uzrēķinu” (par labu nodokļa kreditoram) un “procenti par pārmaksāto nodokli” (par labu nodokļa maksātājam), kas var izrietēt no starpības starp iepriekš noteiktiem avansa maksājumiem un paziņojumā par nodokļa gada apmēru noteikto nodokļa summu. Gadījumā, ja ievērojot lēmumu par maksājamo nodokli tiek veikts nodokļa uzrēķins un nodokļa maksātājs apstrīd šo uzrēķinu, to pārsūdzot, bet [oriģ. 7. lpp.] pārsūdzības izskatīšanas laikposmā to jau ir

samaksājis *Finanzamt*, un šis nodokļa uzrēķins pārsūdzības rezultātā tiek samazināts, *BAO 205.a* pantā ir noteikti pārsūdzības procenti par laiku no šīs samaksas līdz lēmuma par pārsūdzību, ar kuru tiek samazināts nodoklis, paziņošanai.

- 27 Austrijas PVN tiesiskajā regulējumā 1994. gada *UStG* 21. panta 1. punktā tostarp ir paredzēts, ka priekšnodokļa deklarācijas laikposmā (kalendārais mēnesis) paziņotais (priekšnodokļa) pārpalikums (attiecībā pret PVN) – vispārīgi – ir nekavējoties jāieskaita nodokļa maksātāja kontā, turklāt pārmaxa rada atpakaļejošu iedarbību līdz priekšnodokļa deklarēšanas dienai; katrā ziņā – līdz dienai pēc paziņojuma par priekšnodokli iesniegšanas laikposma beigām, un tas tieši sedz nodokļa kontā esošo nodokļa parādu vai attiecīgi var tikt izmaksāts nodokļa maksātājam. Procentu aprēķināšana pozitīvajam saldo, kas var izveidoties, pārskaitot pārmaksāto summu, nav paredzēta.
- 28 *Bundesabgabenordnung* [Federālā nodokļu kodeksa] 217. pantā ir paredzētas kavējuma naudas gadījumam, ja nodoklis netiek samaksāts vēlākais maksājuma termiņa pēdējā dienā. Pirmā kavējuma nauda ir 2 % no laikus nesamaksātas nodokļa summas, otrā un trešā kavējuma nauda (attiecīgi 1 % apmērā) ir maksājama attiecīgi pēc trim mēnešiem.
- 29 Attiecībā uz uzņēmumiem, kas nav reģistrēti valsts teritorijā un kuri neveic darījumus valsts teritorijā, ar Federālā Finanšu ministra Noteikumiem, *BGBI*. Nr. 279/1995 (*BGBI*. II Nr. 158/2014 redakcijā), kas ir izdoti, lai īstenotu Padomes Direktīvu 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, ir paredzēta īpaša priekšnodokļa atmaksas procedūra. Attiecībā uz uzņēmumiem, kas ir reģistrēti pārējā Kopienas teritorijā, šo noteikumu 3. pantā ir paredzēta nokavējuma kompensācija: ja četru mēnešu un desmit darba dienu laikā, skaitot no dienas, kad nodokļu iestāde ir saņēmusi atmaksas pieteikumu, *Finanzamt* nav veikusi atmaksājamas **[oriģ 8. lpp.]** summas atmaksu, par labu nodokļa maksātājam tiek noteikta nokavējuma kompensācija 2 % apmērā no laikā neatmaksātas summas apmēra. Ja nodokļu iestāde lūdz papildu informāciju, tiesības uz nokavējuma kompensāciju vienreizēja pieprasījuma izteikšanas gadījumā ir agrākais, kad pagājušas desmit darba dienas pēc sešu mēnešu termiņa beigām, un otrreizēja pieprasījuma izteikšanas gadījumā – agrākais, kad pagājušas desmit darba dienas pēc astoņu mēnešu termiņa beigām no atmaksas pieteikuma saņemšanas. Otrā un trešā kompensācija par nokavējumu (attiecīgi 1 % apmērā no neatmaksātas nodokļa summas) ir nosakāma, ja nodokļa summa nav atmaksāta vēlākais – attiecīgi vēl pēc trim mēnešiem.
- 30 C. Paskaidrojums par prejudiciālajiem jautājumiem:
- 31 1. Tieši piemērojamas Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētas tiesības uz nokavējuma procentiem pēc būtības

- 32 Revīzijas sūdzība Nr. Ro 2017/15/0035 ir par priekšnodokļa pārmaksas novēlotu atmaksu.
- 33 Tiesa 2011. gada 12. maija spriedumā, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, 2013. gada 24. oktobra spriedumā *Rafnaria Steaua Romana*, C-431/12, 2017. gada 6. jūlija spriedumā, *Giencore Agriculture*, C-254/16 un 2018. gada 28. februāra spriedumā *Nidera BV*, C-387/16, kuri attiecas uz priekšnodokļa pārmaksas gadījumiem, interpretējama PVN direktīvas 183. pantu ir nospriedusi, ka, ja pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa nodokļa maksātājam netiek izmaksāta pienācīgā termiņā, tam pienākas nokavējuma procenti. Pamatlietām, kurās ir taisīti norādītie Tiesas spriedumi, kopīgs ir tas, ka attiecīgajās valstu tiesību sistēmās bija paredzēts regulējums, saskaņā ar kuru valstij bija noteikts pienākums prettiesiski novēlotas nodokļu atmaksas gadījumā nodokļu maksātājam samaksāt nokavējuma procentus. Austrijas tiesībās šādas normas nav. Nav nekādu likuma noteikumu, ar kuru nodokļa maksātājam pienāktos nokavējuma procenti par PVN prasījumu novēlotu atmaksāšanu. Literatūrā vietumis minētie *BAO 205.* un *205.a* panta noteikumi šādai situācijai nav **[oriģ. 9. lpp.]** piemērojami. Gan šo normu formulējums, gan arī to mērķis un sistēma izslēdz to piemērošanu novēloti atmaksātiem PVN prasījumiem (skat. *VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0034*).
- 34 Ņemot vērā kontekstu, ka valsts tiesībās nav paredzētas tiesības uz procentiem, rodas jautājums, vai Savienības tiesības, it īpaši PVN direktīvas 183. pants, ietver tieši piemērojamu tiesisko regulējumu, uz kuru nodokļa maksātājs var atsaukties *Finanzamt* un tiesā, lai saņemtu nokavējuma procentus priekšnodokļa pārmaksas novēlotas atmaksas dēļ.
- 35 Šajā kontekstā ir jāņem vērā arī tas, ka Direktīvas 2008/9/EK 27. pantā (šajā ziņā skat. turpinājumā 3. punktu) ir ietverts regulējums attiecībā uz gadījumu, ja dalībvalsts tiesībās šādu procentu aprēķināšana nav paredzēta. Direktīvas 2008/9/EK 27. pantā tāpat nav premisas, ka atbilstoši Savienības tiesībām nodokļa maksātājam ir obligāti jāpiešķir tiesības uz nokavējuma procentiem. Ja Savienības tiesībās tomēr būtu paredzētas procentu aprēķināšanas tiesības, Direktīvas 2008/9/EK 27. panta 2. punkta otrajai daļai zustu piemērošanas joma (skat., lai arī attiecībā uz šīs direktīvas 26. panta 2. punktu, Tiesas spriedumu, 2019. gada 2. maijs, C-133/18, *Sea Chefs Cruise*, 45. punkts).
- 36 Revīzijas sūdzības tiesvedība ar Nr. Ro 2018/15/0026 neattiecas uz priekšnodokļa pārmaksu un tā nevar tikt izvērtēta saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu. Šajā tiesvedībā runa ir par nodokļa maksātāja PVN prasījumu pret *Finanzamt*, kurš izriet no vēlāka atlīdzības samazinājuma. Saskaņā ar 1994. gada *UStG* 16. panta 1. un 3. punktu, kas ir pieņemts, transponējot PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, uzņēmējam, kurš pagātnē ir veicis darījumu, ir jāsamazina par to maksājamo nodokļa summa, ja nolīgta cena vēlāk tiek samazināta vai ir kļuvusi neiekasējama. Saskaņā ar 1994. gada *UStG* 16. panta 1. punktu ir jāpiemēro korekcija attiecībā uz taksācijas periodu, kurā ir radušās atlīdzības izmaiņas; konkrētajā gadījumā tāpat attiecībā uz to taksācijas periodu, kurā pirkuma cenas samaksas prasījums ir kļuvis neiekasējams (2005. gada maijs). **[oriģ. 10. lpp.]**

- 37 Jautājumu par nokavējuma procentu piemērošanu saistībā ar uzņēmuma PVN prasījumiem, kuru pamatā ir nevis priekšnodokļa pārmaxsa, bet citi apstākļi, Tiesa – cik zināms – ir aplūkojusi tikai 2012. gada 19. jūlija spriedumā C-591/10 *Littlewoods Retail Ltd*, lai gan arī pamatlietā, kurā ir pasludināts šis spriedums, ir nozīmīgi, ka valsts tiesībās jau bija regulējums par nokavējuma procentiem attiecīgajai nodokļa pārmaxsai. Šis spriedums attiecas uz PVN prasījumu, kurš izrietēja no iepriekš kļūdaini pārāk augstā apmērā aprēķināto pretizpildījumu (preču pirkuma cena). Šajā spriedumā Tiesa prasījumu uz nokavējuma procentiem secina no savas judikatūras par “nodokļu, kas ir iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības”, atmaksu (skat. spriedumu *Littlewoods Retail Ltd*, 24, punkts).
- 38 Revīzijas lietā Ro 2018/15/0026 rodas jautājums, vai vēlāks atlīdzības samazinājums, kurš šajā gadījumā izpaužas kā vēlāk radusies pirkuma cenas neiekasējamība, var tikt izvērtēts kā gadījums par “nodokli, kas ir iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības”. Ja Tiesas judikatūra par “nodokļiem, kas ir iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības”, būtu piemērojama šādai situācijai, rodas nākamais jautājums, vai no Savienības tiesībām izriet tieši piemērojams regulējums, ar kuru nodokļa maksātājam, kuram *Finanzamt* tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā savlaicīgi neatmaksā pārmaxsāto PVN, tiek piešķirtas tiesības uz nokavējuma procentiem, un tādējādi, lai gan valsts tiesībās salīdzināmās situācijās nav paredzēti nokavējuma procenti, nodokļa maksātājs vai izvirzīt šo prasījumu *Finanzamt* vai administratīvajās tiesās.
- 39 2. Procentu aprēķināšanas sākums
- 40 Gadījumā, ja *Finanzamt* nokavējuma gadījumā nodokļa maksātājam būtu tieši piemērojamas no Savienības tiesībām izrietošas tiesības uz nokavējuma procentiem, rodas jautājums, no kura brīža ir aprēķināmi procenti. Spriedumos *Enel Maritsa Iztok 3*, *Rafmaria Steaua Romana*, *Giencore Agriculture* un *Nidera BV*, kuri attiecas uz nokavējuma procentiem par priekšnodokļa pārmaxsas novēlotu atmaksu un līdz ar to – uz PVN direktīvas [oriģ, 11. lpp.] 183. panta interpretāciju, Tiesa ir nospriedusi, ka procentu aprēķināšana sākās tikai pēc tam, kad beidzies termiņš, kas *Finanzamt* paredzēts tiesību uz priekšnodokļa atmaksu pamatotības pārbaudei.
- 41 Attiecībā uz nokavējuma procentiem par nodokļa maksātāja PVN prasījumiem, kuru pamatā nav priekšnodokļa pārmaxsa, pastāv tikai Tiesas spriedums *Littlewoods Retail Ltd*. Šajā spriedumā nav nekādu norāžu par procentu piemērošanas sākumu. Šajā spriedumā, kā jau minēts, ir atsauce uz Tiesas judikatūru par “nodokļiem, kas ir iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības”, kurā, cik zināms, nav nekādu norāžu par to, ka procentu aprēķināšanai būtu jā sākas tikai pēc saprātīga laikposma beigām. *Verwaltungsgerichtshof* uzskata, ka tomēr būtu atbilstoši norādes par procentu piemērošanas sākumu, kuras Tiesas ir sniegusi saistībā ar priekšnodokļa pārmaxsu atbilstoši PVN direktīvas 183. pantam, attiecināt arī uz gadījumiem, kuros nodokļa maksātāja tiesības uz apgrozījuma nodokli pret *Finanzamt* nav pamatotas ar priekšnodokļa pārmaxsu. Proti, arī šajos gadījumos *Finanzamt* rīcībā ir jābūt saprātīgam laikposmam, lai pārbaudītu

nodokļa maksātāja izvirzīta prasījuma tiesiskumu, lai nodrošinātu pienācīgu PVN direktīvas īstenošanu.

- 42 Tāpat saistībā ar procentu aprēķināšanas sākumu šķiet, ka saistība ar Direktīvu 2008/9/EK (šajā ziņā skat. 3. punktu) vēl nav pietiekami noskaidrota.
- 43 3. Saistība ar Padomes Direktīvu 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris)
- 44 Gadījumā, ja Tiesa secinātu, ka no Savienības tiesībām izriet tieši piemērojamas tiesības uz nokavējuma procentiem, iesniedzējtiesai būs jāizstrādā šo tiesību īstenošanas mehānisms. Šajā ziņā var vadīties no dažādiem valsts tiesību institūtiem, tomēr nav skaidra saistība ar Direktīvu 2008/9/EK.
- 45 Direktīvas 2008/9/EK 27. pantā ir ietverts regulējums par nokavējuma procentiem priekšnodokļa novēlotas atmaksas gadījumā. 27. panta 2. punkta otrajā daļā **[oriģ. 12. lpp.]** ir paredzēts: “Ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem attiecībā uz atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību, šādas procentu likmes nav”, ir atbilstoši jāpiemēro regulējums, kurš dalībvalstī ir paredzēts attiecībā uz nodokļa maksātāju novēlotiem PVN maksājumiem.
- 46 No Direktīvas 2008/9/EK 27. panta izriet, ka Savienības likumdevējs ņem vērā iespēju, ka dalībvalsts tiesībās nav paredzēts nokavējuma procentu regulējums. Šādi rīkojoties, Savienības likumdevējs neuzskata šādu juridisko situāciju par *a priori* pretēju Savienības tiesībām, bet gan nosaka, ka šajā situācijā ir simetriski jāpiemēro dalībvalsts regulējums attiecībā uz nokavējumu. Katrā ziņā Savienības likumdevējs balstās uz to, ka bez Direktīvas 2008/9/EK 27. pantā paredzētā regulējuma nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, nebūtu tiesību uz nokavējuma procentiem, ja šādas tiesības nav piešķirtas jau ar valsts tiesībām.
- 47 Austrijas valsts tiesībās nav ietverts procentu regulējums PVN pārmaksas novēlotas atmaksas gadījumam. Līdz ar to rodas jautājums, vai tā rezultātā valsts tiesām ir jāpiemēro Direktīvas 2008/9/EK 27. panta 2. punkta otrajā daļā paredzētās tiesiskās sekas, pat ja pamatlietas neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā. Šī 27. panta 2. punkta otrās daļas piemērošana Austrijā nozīmētu, ka procentu aprēķināšana tiktu veikta pēc vienotas likmes, piemērojot pirmo nokavējuma kompensāciju 2 % apmērā, kā arī otro un trešo nokavējuma kompensāciju 1 % apmērā, bet nepiemērojot papildu procentus.
- 48 Direktīvas 2008/9/EK 19., 21. un 22. pantā ir ietverti arī norādīta priekšnodokļa tiesiskuma pārbaudei *Finanzamt* piešķirtie laikposmi. Saskaņā ar direktīvas 27. pantu procentu aprēķināšanas laikposms sākas tikai pēc šo laikposmu beigām. Līdz ar to iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai šajā direktīvā paredzētie laikposmi ir piemērojami arī tādās situācijās kā pamatlietas, tas ir, situācijās, kuras nav tieši aptvertas ar direktīvu. **[oriģ. 13. lpp.]**
- 49 Kopumā Savienības tiesību interpretācija attiecībā uz iepriekš minētajiem jautājumiem nešķiet tik acīmredzama, lai nepastāvētu šaubas sprieduma *CILFIT* (Tiesa, 1982. gada 6. oktobris, 283/81) judikatūras izpratnē.

50 Tāpēc jautājumi tiek uzdoti Tiesai, lūdzot sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu.

[..]

DARBBA VERSIJA