

Lieta C-602/20**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 12. novembris

Iesniedzējtiesa:

Varhoven administrativen sad (Bulgārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 30. septembris

Kasācijas sūdzības iesniedzēja:

“AKZ-Burgas” EOOD

Atbildētājs kasācijas tiesvedībā:

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” [Direkcijas “Sūdzības un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakse” direktors]

Pamatlietas priekšmets

Kasācijas sūdzība par nodokļu iestāžu lēmumu, ar kuru saskaņā ar piemērojamiem valsts tiesību aktiem tiek atzītas tiesības saņemt likumiskos procentus par nepamatoti samaksātiem sociālās apdrošināšanas iemaksu parādiem, proti, nevis sākot no nepamatoti veiktās samaksas brīža, bet gan no brīža, kad šie valstij nepamatoti samaksātās saistības pret valsti būtu bijušas jāatmaksā. Valsts tiesību normu, kurās ir prasīta Savienības tiesību interpretācija, ņemot vērā lojālas sadarbības principa un no tā izrietošo līdzvērtības un efektivitātes principu iespējamu pārkāpumu, iespējams nesamērīgums.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Savienības tiesībām ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru likumiskie procenti, kas maksājami, atmaksājot pretēji Savienības tiesībām iekasētas sociālās apdrošināšanas iemaksas, ietver tikai procentus, kas uzkrājušies no nākamās dienas pēc pamatsummas atmaksas pieteikuma iesniegšanas?

2) Vai Savienības tiesībām, it īpaši līdzvērtības un efektivitātes principiem, ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru likumiskie procenti, kas maksājami, atmaksājot pretēji Savienības tiesībām iekasētas sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ietver tikai procentus, kas uzkrājušies no nākamās dienas pēc šo nepamatoti samaksāto/iekasēto summu atmaksas pieprasījuma iesniegšanas līdz to atmaksas dienai?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Līgums par Eiropas Savienību – tā 4. panta 3. punkts un 19. panta 1. punkta otrais teikums

Līgums par Eiropas Savienības darbību – tā 291. panta 1. punkts un 267. panta pirmās daļas b) punkts

Atbilstošā Tiesas judikatūra

Tiesas spriedumi: 1977. gada 14. jūlijs, *Concetta Sagulo, Gennaro Brenca un Addelmadjid Bakhouché* (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); 1983. gada 9. novembris, *Amministrazione delle Finanze dello Stato* (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); 1997. gada 17. jūlijs, *GT-Link A/S* (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); 1997. gada 2. decembris, *Fantask A/S u.c.* (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); 2011. gada 8. marts, *Metallgesellschaft Ltd u.c., Hoechst AG un Hoechst (UK) Ltd* (C-397/98 un C-410/98; ECLI:EU:C:2001:134); 2006. gada 7. septembris, *N* (C-470/04; ECLI:EU:C:2006:525); 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer plc* (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid u.c.* (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail u.c.* (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); 2012. gada 27. septembris, *Zuckerfabrik Jülich u.c.* (C-113/10, C-147/10 un C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591); 2013. gada 18. aprīlis, *Mariana Irimie* (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

Atbilstošās valsts tiesību normas

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss, *DOPK*, turpmāk tekstā – “*DOPK*”) – tā 128.-132. pants, 162. panta 2. punkta 1) un 9) apakšpunkts un 163. panta 1. punkts

Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (Likums par fizisku personu ienākuma nodokli, *ZDDFL*, Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likums) – tā 42. pants

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu, lietas dalībnieku argumentu un tiesvedības izklāsts

Lietas dalībnieki nav apstrīdējuši lietas faktus, kurus var rezumēt, kā minēts turpmāk.

- 1 Pēc pārbaudes veikšanas *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgas* (Valsts ieņēmumu dienesta Burgasas rajona direkcija, turpmāk tekstā – “*NAP Burgasas rajona direkcija*”) nodokļu iestādes 2017. gada 30. janvārī pieņēma *AKZ-Burgas EOOD* adresētu lēmumu par nodokļa vēlāku piedziņu, kurā tika noteikti parādi pret valsti, kas radušies par laiku no 2014. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. augustam un ko veido saskaņā ar *ZDDFL* 42. pantu maksājamais nodoklis un sociālās apdrošināšanas iemaksas, pieskaitot maksājamos likumiskos procentus. Pēc iebildumu procesa kompetentā augstākstāvoša nodokļu iestāde daļēji apstiprināja lēmumu par nodokļa vēlāku piedziņu. Saskaņā ar Bulgārijas tiesībām uz nodokļu audita lēmumiem attiecas pagaidu izpildāmība, tāpēc *AKZ-Burgas EOOD* samaksāja noteiktos parādus pirms lēmuma par vēlāku nodokļa piedziņu likumīguma pārbaudes tiesā.
- 2 Ar 2018. gada 10. maija spriedumu *Burgaski administrativen sad* [Burgasas administratīvā tiesa] atcēla minēto lēmumu par nodokļa vēlāku piedziņu. Izskatīdama kasācijas sūdzību, *Varhoven administrativen sad* (VAS, Augstākā administratīvā tiesa) apstiprināja pirmās instances tiesas spriedumu.
- 3 2019. gada 13. februārī *AKZ-Burgas EOOD* iesniedza *NAP Burgasas rajona direkcijā* nodokļu pārmaksas novirzīšanas vai atmaksas pieprasījumu saskaņā ar *DOPK* 129. pantu. Uzņēmēj sabiedrībā tika veikts nodokļu audits, kas tika pabeigts ar 2019. gada 5. marta lēmumu par nodokļu pārmaksas novirzīšanu vai atmaksu (turpmāk tekstā – “*APV*”). Tajā ir norādīts, ka, pamatojoties uz *DOPK* 129. panta 6. punktu, nav jāmaksā procenti par pamatsummām, ko sociālās apdrošināšanas iemaksu formā uzņēmēj sabiedrība samaksājusi atbilstoši atceltajam lēmumam par nodokļa vēlāku piedziņu, un ka par nokavējuma procentiem, ko tā samaksājusi par šiem parādiem, procenti tiek aprēķināti no to samaksas brīža līdz *APV* pieņemšanas brīdim pavisam 12 863,09 levu (BGN) apmērā.

- 4 Pēc nesekmīga iebildumu procesa *AKZ-Burgas EOOD* cēla prasību administratīvajā tiesā. Ar 2019. gada 11. oktobra spriedumu *Administrativen sad Burgas* [Burgasas administratīvā tiesa] noraidīja prasību par 2019. gada 5. marta *APV*, ciktāl tajā uzņēmējsabiedrībai tika atteiktas tiesības uz likumiskajiem procentiem par nepamatoti iekasēto sociālās apdrošināšanas iemaksu summu par laiku no tās nepamatotās samaksas brīža līdz brīdim, kurā šī summa būtu bijusi jāatmaksā. Pirmās instances tiesas sprieduma motīvu daļā ir norādīts, ka saskaņā ar *DOPK* 129. panta 6. punktu tiek atmaksātas nepamatoti samaksātās summas, izņemot sociālās apdrošināšanas iemaksu parādus, kopā ar likumiskajiem procentiem par laiku no brīža, kad šie parādi tika samaksāti saskaņā ar nodokļu iestādes lēmumu, un ka citos gadījumos summas kopā ar likumiskajiem procentiem tiek atmaksātas no dienas, kad tās būtu bijušas jāatmaksā nodokļa maksātājam. Ņemot vērā šo valsts tiesisko regulējumu, minētā tiesa nosprieda, ka nav jāmaksā procenti par summām, kas nepamatoti samaksātas kā sociālās apdrošināšanas iemaksas, jo likumdevējs šos procentus esot skaidri izslēdzis no summām, par kurām šādi procenti ir jāmaksā.
- 5 *AKZ- Burgas EOOD* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *VAS*, kas ir iesniedzējtiesa šajā lietā. Kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, ka pirmās instances tiesa ir nelikumīgi noraidījusi tās prasību par *APV*, ciktāl šai uzņēmējsabiedrībai tika atteiktas tiesības uz likumiskajiem procentiem par nepamatoti iekasēto sociālās apdrošināšanas iemaksu summu par laiku no tās nepamatotās samaksas brīža līdz brīdim, kad šī summa būtu bijusi jāatmaksā.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 6 Pirmkārt, iesniedzējtiesa veic īsu piemērojamā Bulgārijas tiesiskā regulējuma analīzi.
- 7 Tā norāda, ka nodokļu maksājumi un sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas ir valsts prasījumi, kas ir obligāti noteikti likumā un kuru samaksa nav atkarīga no pilsoņu gribas. Nodokļu maksājumiem un valsts veselības un sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām ir atšķirīga juridiskā būtība. Katrai no šīm valsts prasījumu kategorijām ir atšķirīgs raksturs un mērķis, tās ir balstītas uz atšķirīgu juridisko pamatu un rada atšķirīgas tiesiskās sekas. Sociālās apdrošināšanas iemaksām nav nodokļu rakstura. Kā atlīdzību apdrošinātā persona saņem tiesības uz attiecīgiem pakalpojumiem, bet nodoklis ir valsts prasījums, kas ir jāmaksā bez atlīdzības.
- 8 *DOPK* normās Bulgārijas likumdevējs ir paredzējis kopīgu procedūru nodokļu un sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu noteikšanai (*DOPK* 14. nodaļa), kā arī kopīgu procedūru nodokļu pārmaksas novirzīšanai vai atmaksāšanai (*DOPK* 128.-132. pants) gadījumos, kad nodokļu maksātājam ar galīgu spriedumu vai galīgu administratīvu aktu ir atzītas tiesības atgūt kļūdaini vai nepamatoti samaksātās (samaksātās vai iekasētās) nodokļu un sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu summas, ko iekasējušas vai noteikušas nodokļu iestādes.

- 9 Tomēr saskaņā ar *DOPK* 129.panta 6.punkta pirmo teikumu nepamatoti samaksātās vai iekasētās sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas neietilpst prasījumos, ko atmaksā kopā ar likumiskajiem procentiem par visu laiku, kas pagājis no nepamatotā maksājuma līdz tā atmaksas brīdim, pamatojoties uz nodokļu iestādes lēmumu. Saskaņā ar šo tiesību normu procenti par nepamatoti samaksātiem sociālās apdrošināšanas iemaksu parādiem ir jāmaksā tikai, sākot no dienas, kad tika atbilstoši nolemts, ka tie ir jāatmaksā nodokļu maksātājam.
- 10 Otrkārt, iesniedzējtiesa izvērtē piemērojamo Tiesas judikatūru, tostarp norādot turpmāk minēto.
- 11 Iesniedzējtiesa atsaucas uz spriedumiem *Metallgesellschaft u.c.* (C-397/98 un C-410/98), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), *Littlewoods Retail u.c.* (C-591/10) un *Zuckerfabrik Jülich u.c.* (C-113/10, C-147/10 un C-234/10), kuros Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalstīm kopā ar procentiem ir jāatmaksā nodokļu summas, kas iekasētas pretēji Savienības tiesībām. Jautājums par procentu piemērošanu summām, kas iekasētas pretēji Savienības tiesībām, atbilstoši procesuālajai autonomijai ir atstāts dalībvalstu ziņā.
- 12 VAS norāda, ka savā judikatūrā Tiesa ir nospriedusi, ka – tā kā nav Savienības tiesību normu par tādu valsts nodokļu atmaksu, kas nav saderīgi ar Savienības tiesībām, – tad tiesības uz šādu nodokļu atmaksu ir Savienības tiesībās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Dalībvalstij ir jāatmaksā nodokļi, kas iekasēti pretēji Savienības tiesībām, turklāt šīs atgūšanas tiesības ir no Savienības tiesību sistēmas izrietošas subjektīvas tiesības (spriedums *Littlewoods Retail u.c.* [C-591/10, 24. punkts]).
- 13 Nepastāvot piemērojamam Savienības tiesiskam regulējumam, katras dalībvalsts tiesību sistēmā, ievērojot procesuālās autonomijas principu, ir jānosaka kompetentās tiesas un tiesvedības procesuālie noteikumi, kam jānodrošina to tiesību aizsardzība, kuras pilsoņiem piešķirtas Savienības tiesībās, ja vien, pirmkārt, šie noteikumi nav mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz līdzīgu vietējā rakstura tiesvedību (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tie nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas piešķirtas ar Savienības tiesību sistēmu (efektivitātes princips) (spriedumi *Metallgesellschaft u.c.*, [C-397/98 un C-410/98], 85. punkts, un *Test Claimants in the FII Group Litigation*, [C-446/04], 203. punkts). Dalībvalstu procesuālās autonomijas princips atstāj katras dalībvalsts iekšējās tiesību sistēmas ziņā noteikt procesuālos līdzekļus, lai garantētu to tiesību aizsardzību, kuras attiecīgajām personām izriet no Savienības tiesībām; tomēr tās nevar ierobežot vai pārkāpt pašu šo tiesību būtību.
- 14 Saskaņā ar līdzvērtības principu noteikumi par pretēji valsts tiesībām iekasētu summu atmaksu ir piemērojami arī līdzīgiem prasījumiem atmaksāt summas, kas iekasētas pretēji Savienības tiesībām (spriedums lietā C-591/10). Tieši līdzvērtības principa ievērošana liecina par labu laika ziņā vistuvākās situācijas piemērošanai, lai noteiktu brīdi, no kura ir jāmaksā procenti par summām, kas nepamatoti

iekasētas kā obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas, turklāt valsts tiesiskais regulējums neatbilst šim principam.

- 15 Saskaņā ar līdzvērtības principu laika ziņā vistuvākajam brīdim, no kura ir jāmaksā procenti par nepamatoti iekasētām sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu summām, ir jāatbilst brīdim, no kura ir jāmaksā procenti par citām/pārējām summām, kas nepamatoti samaksātas vai iekasētas, pamatojoties uz nodokļu iestādes lēmumu. Tāpēc iesniedzējtiesa uzskata, ka *DOPK* 129. panta 6. punkta pirmajā teikumā ietvertais noteikums ir nesamērīgs.
- 16 VAS atkārtoti norāda, ka, nepastāvot piemērojamam Savienības tiesiskam regulējumam, katras dalībvalsts tiesību sistēmā procentu likme un maksājamo procentu aprēķina metode, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus, ir jānosaka tā, lai tās nebūtu mazāk labvēlīgas nekā līdzīgās prasībās, kas balstītas uz valsts tiesību normām, un nepadarītu praktiski neiespējamu to tiesību īstenošanu, kas piešķirtas atbilstoši Savienības tiesību sistēmai (spriedums *Littlewoods Retail* u.c., C-591/10, 27. un 28. punkts). Tiesa ir atzinusi, ka, lai gan katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka šādu procentu izmaksas nosacījumi un tostarp to aprēķina metode, tomēr valsts tiesību normas nedrīkst liegt nodokļu maksātājam pienācīgu to zaudējumu atlīdzību, kas radušies nepamatoti samaksāto nodokļu dēļ.
- 17 VAS precizē, ka Tiesas skatījumā procenti ir kompensācija par nespēju rīkoties ar pretēji Savienības tiesībām samaksājām summām (spriedumi *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, 112. un nākamie punkti, un *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, 202. un nākamie punkti). Iesniedzējtiesa uzskata, ka tiesības uz likumiskajiem procentiem kā to zaudējumu atlīdzība, kas radušies nepamatoti samaksāta, ar Savienības tiesībām nesaderīga nodokļa dēļ, pastāv līdztekus tiesībām atgūt nepamatoti samaksāto nodokli un ir no Savienības tiesību sistēmas izrietošas subjektīvas tiesības. Šīs subjektīvās tiesības ietver pienākumu maksāt likumiskos procentus, sākot no šā nodokļa samaksas brīža. VAS skatījumā ir acīmredzami, ka nodokļu maksātājam rodas zaudējumi tieši no šā brīža, nevis vēlāk, jo attiecīgā naudas summa nav viņa rīcībā.
- 18 Tādējādi tiek atmaksāts ne tikai nepamatoti iekasētais nodoklis, bet arī tiešā saistībā ar šo nodokli šai valstij samaksātās vai tās ieturētās summas. Te ietilpst arī zaudējumi, ko rada nespēja rīkoties ar naudas summām priekšlaicīgas nodokļa samaksas dēļ (spriedumi *Metallgesellschaft* u.c. (C-397/98 un C-410/98, 87.-89. punkts), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, 205. punkts), *Littlewoods Retail* u.c. (C-591/10, 25. punkts), kā arī *Zuckerfabrik Jülich* u.c. (C-113/10, C-147/10 un C-234/10, 65. punkts).
- 19 Rezultātā, ņemot vērā Tiesas judikatūrā izstrādātos principus, iesniedzējtiesa šaubās, vai tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā, saskaņā ar kuru procenti ir jāmaksā tikai par summu, ko aprēķina no dienas, kad būtu bijuši jāatmaksā nepamatoti samaksātie sociālās apdrošināšanas iemaksu parādi (saskaņā ar *DOPK*

129. panta 1.–4. punktu), atbilst Tiesas noteiktajām prasībām. Rodas jautājums, vai procentu summai ir jābūt atkarīgai no tā, cik ilgi nebija pieejama nepamatoti samaksātā summa, un vai šis ilgums ietver arī laikposmu no attiecīgās summas nepamatotās samaksas brīža līdz tās atmaksas brīdim.

- 20 Tāpēc iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai varētu pareizi izspriest lietu, ir vajadzīga Savienības tiesību, proti, Līguma par Eiropas Savienību 4. panta 3. punkta (lojālas sadarbības princips un no tā izrietošie līdzvērtības un efektivitātes principi), LES 19. panta 1. punkta otrā teikuma un Līguma par Eiropas Savienības darbību 291. panta 1. punkta interpretācija.

DARBA VERSIJA