

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2013. gada 24. oktobr? (*)

Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – P?rmaks?t? PVN atl?dzin?šana ar ieskaitu – Pazi?ojuma par ieskaitu atcelšana – Pien?kums maks?t nokav?juma procentus nodok?u maks?t?jam

Lieta C?431/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 21. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 24. septembr?, tiesved?b?

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?

pret

SC Rafin?ria Steaua Român? SA.

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: desmit?s pal?tas priekš?d?t?js, kas pilda pal?tas priekš?d?t?ja pien?kumus, E. Juh?ss [*E. Juhász*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] un K. Vajda [*C. Vajda*] (referents),

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *SC Rafin?ria Steaua Român? SA* v?rd? – *D. Dasc?lu*, advok?ts,
- Rum?nijas vald?bas v?rd? – *R. H. Radu*, k? ar? *E. Gane* un *A. ?L. Cri?an*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Keppenne* un *L. Lozano Palacios*, p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 183. pantu.

2 Šis l?gums tika iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?* (Rum?nijas Valsts nodok?u p?rvalde, turpm?k tekst? – “*Agen?ia*”) un *SC Rafin?ria Steaua Român?*

SA (turpmāk tekstā – “*Steaua Română*”) par prasību samaksēt procentus saistībā ar novēlotu pārmaksātu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) no samaksātu priekšnodokļa, kas *Steaua Română* bija jāmaksā par PVN, atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 183. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitēšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārņest pārpalikumu uz nākamā periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.”

4 Saskaņā ar PVN direktīvas 252. panta 2. punktu:

“Taksācijas periodu katrā dalībvalstī nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu.”

Rumūnijas tiesības

5 Nodokļu procedūra ir ieviesta ar 2003. gada 24. decembra Valdības rīkojumu Nr. 92 par nodokļu procesuālo kodeksu (*Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală*; 2003. gada 29. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 941, publicēts 2007. gada 31. jūlijā *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 513), redakcijā, kas bija spēkā pamatlīetas faktiskā apstākļu rašanās brīdī (turpmāk tekstā – “Nodokļu procesuālais kodekss”).

6 Nodokļu procesuālā kodeksa 124. panta 1. punktā ir noteikts:

“Par summām, kas kompensējamas vai atlīdzināmas no valsts budžeta, nodokļu maksātājiem ir tiesības uz procentiem no nākamās dienas pēc tam, kad beidzas [...] noteiktais termiņš [...]. Procentus piešķir pēc nodokļu maksātāju pieprasījuma.”

7 Ekonomikas un finanšu ministra 2007. gada 1. novembra Dekrēta Nr. 1857/2007 (2007. gada 20. novembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 785), ar ko apstiprina metodes lēmumu pieņemšanai par PVN deklarācijām, kurās ir ietvertas negatīvas summas ar atmaksāšanas iespēju, 1. nodaļas B sadaļas 6. punktā ir noteikts:

“Atbilde uz atmaksas pieteikumiem tiek sniegta atbilstoši hronoloģiskajai kārtībai, kādā tie reģistrēti nodokļu iestādē, 45 kalendāro dienu laikā no dienas, kad ir iesniegta [PVN] deklarācija, kurā ir ietvertas negatīvas summas ar atmaksāšanas iespēju.”

Pamatlīetas rašanās fakti un prejudiciālais jautājums

8 *Steaua Română* PVN deklarācijas par 2007. gada decembri un 2008. gada janvāri bija ietverta negatīva summa 3 697 738 Rumūnijas leju (RON) apmērā, kuru pēc pārbaudes veikšanas *Agenția* piekrita atmaksāt.

9 Tomēr pēc šīs pašas pārbaudes veikšanas *Agenția* izdeva paziņojumu par nodokli, ar kuru tūlītīgi piemēroja *Steaua Română* divu papildu nodokļu saistību apmaksu, attiecīgi RON 19 002 767 apmērā kā PVN un RON 5 374 404 apmērā kā nokavējuma procentus. Pēc tam tūlīt izdeva divus paziņojumus par pārmaksātu PVN atmaksu ieskaita veidā, tādējādi izraisot šo divu

nodokļu saistību izbeigšanos.

10 Tā kā *Steaua Română* iesniegta sūdzības par paziņojuma par nodokli un paziņojuma par ieskaitu atcelšanu tika noraidītas, tā iesniedza prasības *Curtea de Apel Ploiești* [*Ploiești* apelācijas tiesā], kas ar 2008. gada 4. decembra un 2009. gada 14. oktobra spriedumiem atcēla minētos paziņojumus. *Agenția* celtās apelācijas sūdzības par šiem spriedumiem tika noraidītas ar *Înalta Curte de Casa și Justiție* [Augstākās kasācijas tiesas] 2009. gada 9. jūnija un 2010. gada 13. maija spriedumiem. Tādējādi *Agenția* bija jāatmaksā *Steaua Română* sēkotnāji prasītā summa RON 3 697 738 apmērā.

11 Pamatojoties uz paziņojuma par ieskaitu prettiesiskumu un prettiesiski ieskaitītās PVN summas novēloto atmaksu, *Steaua Română* pieprasīja *Agenția* samaksāt ar procentus par šo summu, ko aprēķina, sēkot no likumā noteiktā 45 dienu termiņa PVN deklarāciju apstrādei beigām līdz faktiskai minētās summas atmaksai. Tā aprēķināja šo procentu summu RON 1 793 972 apmērā.

12 Tā kā *Agenția* neatbildēja uz šo lūgumu piemērojamajās tiesiskajās regulājumā noteiktajās termiņās, *Steaua Română* divas reizes iesniedza sūdzības, pieprasot samaksāt likumiskos procentus par kopējo summu RON 1 793 972 apmērā.

13 Tā kā ar 2010. gada 30. septembra lēmumu *Agenția* šo lūgumu noraidīja, *Curtea de Apel București* [Bukarestes apelācijas tiesa] ar 2011. gada 14. februāra spriedumu atcēla šo lēmumu un piesprieda *Agenția* līdz 2009. gada 27. jūlijam samaksāt *Steaua Română* likumiskos procentus par kopējo summu RON 1 793 972 apmērā.

14 *Agenția* iesniedza *Înalta Curte de Casa și Justiție* kasācijas sūdzību par šo spriedumu.

15 Savās kasācijas sūdzībās *Agenția* tostarp norādīja, ka *Curtea de Apel București*, tai piespriežot samaksāt likumiskos procentus RON 1 793 972 apmērā, ņēmot vērā, ka piemērojamās tiesību aktos sods ir paredzēts nevis par veidu, kādā tiek sniegta atbilde uz nodokļa maksātāju iesniegtajiem pieprasījumiem, bet tikai par šo atbilžu sniegšanai paredzētā laika pārsniegšanu, ir pieņēvusi kādu tiesību piemērošanu. PVN deklarācijas – tāpat kā pārējās *Steaua Română* iesniegtās pieprasījumi – tika izskatītas, ievērojot tam paredzētos termiņus. Tādējādi attiecībā uz laika posmu, kurā paziņojumi par ieskaitu bija spēkā, nokavējuma procenti nav jāmaksā.

16 *Steaua Română* atsaucas uz 2011. gada 12. maija spriedumu lietā C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3* (Krājums, I-3873. lpp.), norādot, ka šajā spriedumā Tiesa pāuda skaidru nostāju par PVN neitralitātes principa interpretāciju un piemērošanu, ņēmot vērā personu tiesības uz nokavējuma procentiem par novēloto pārmaksātā PVN atmaksu. Tādējādi *Steaua Română* lūdz noraidīt kasācijas sūdzību kā nepamatotu, bētibā norādot, ka *Agenția* nav ievērojusi PVN atmaksas termiņu.

17 Šēdos apstākļos, uzskatot, ka tai kā pārdējās instances apelācijas tiesai ir pienākums vērsties Tiesā saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu, *Înalta Curte de Casa și Justiție* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šēdu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tāda Nodokļu procedūras kodeksa 124. panta interpretācija, saskaņā ar kuru valstij nav jāmaksā procenti par PVN deklarācijas pieprasītājam summām par laika posmu no dienas, kad ir veikts to ieskaits, līdz dienai, kad ieskaita akti ir atcelti ar tiesas nolēmumu, ir pretrunā Direktīvas 2006/112 [..] 183. panta noteikumiem?”

Par prejudiciālo jautājumu

18 Ar savu jautājumu iesniedztiesa būtība vai PVN direktīvas 183. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieauj, ka nodokļa maksātājs, kas ir līdzis atmaksāt PVN par maksu no PVN priekšnodokļa, kas tam bija jāmaksā, nevar saņemt no dalībvalsts nodokļu pārvaldes nokavējuma procentus par šīs iestādes novēloti veikto atmaksu, par laika posmu, kad bija spēkā administratīvie akti, kas izslēdza atmaksas pienākumu un vēlāk tika atcelti ar tiesas nolikumu.

19 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, pat ja PVN direktīvas 183. pants nav paredzēts ne pienākums maksāt procentus par maksātā PVN atmaksājamo summu, ne arī datums, no kura šādi procenti ir jāmaksā, šis apstāklis pats par sevi neļauj secināt, ka šis pants ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstu noteiktā kārtībā attiecībā uz maksātā PVN atmaksāšanu ir atbrīvota no jebkādas pārbaudes par atbilstību Savienības tiesībām (iepriekš minētais spriedums lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 27. un 28. punkts, kas arī tajos minētie judikatūra).

20 Lai arī PVN direktīvas 183. pants paredzēto tiesību uz maksātā PVN atmaksāšanu ierobežošana principā ir dalībvalstu procesuāls autonomijas ziņā, tomēr šo autonomiju ierobežo līdzvērības un efektivitātes principi (iepriekš minētais spriedums lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 29. punkts).

21 No judikatūras tostarp izriet, ka dalībvalstīm, piemērojot tiesības uz maksātā PVN atmaksu, kas izriet no PVN direktīvas 183. panta, interpretējot saistībā ar kontekstu un vispārīgiem principiem, kas regulē PVN jomu, ir jāievēro atsevišķi specifiski noteikumi. Nodokļu maksātāju tiesības atskaitīt no PVN, kas tiem ir jāmaksā, to, ko tie jau iepriekš ir samaksājuši par to iegūtajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem kā priekšnodokli, ir ar Savienības tiesību aktiem ieviests kopējais PVN sistēmas pamatprincips. Šīs tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās, principā, nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 30. un 32. punkts un tajos minētie judikatūra).

22 Ēmot vērā šos apsvērumus, Tiesa jau ir spriedusi, ka maksātā PVN atmaksāšanas noteikumi nedrīkst ietekmēt PVN nodokļa sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu, kas it paši nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā (iepriekš minētais spriedums lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 33. punkts).

23 Šo pašu apstākļu dēļ, ja maksātā PVN atmaksāšana nodokļu maksātājam notiek, pārsniedzot saprātīgu termiņu, PVN nodokļa sistēmas neitralitātes princips paredz, ka finansīlie zaudējumi, kas tādējādi ar attiecīgās naudas summas nepieejamību tiek radīti nodokļu maksātājam, tiek kompensēti, samaksājot nokavējuma procentus.

24 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka Valsts kases maksājamo procentu aprēķins, kura sākuma datums nav diena, kad maksātā PVN parasti būtu jāatmaksā saskaņā ar PVN direktīvu, principā ir pretrunā šīs direktīvas 183. panta prasībām (iepriekš minētais spriedums lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 51. punkts). No iesniedztiesas nolikuma izriet, ka pamatlietā piemērojamie valsts tiesību akti principā paredz nokavējuma procentu aprēķinu, sākot no PVN deklarāciju apstrādei paredzētā 45 dienu termiņa beigām.

25 Turklāt ir jākonstatē, ka, raugoties no nodokļu maksātāja viedokļa, iemeslam, kādēļ maksātā PVN atmaksā ir notikusi novēloti, nav nozīmes. Šajā kontekstā nav būtiskas atšķirības starp novēlotu atmaksu, kas notikusi pieteikuma administratīvas apstrādes termiņa pārniegšanas dēļ, vai tādēļ, kas notikusi, pamatojoties uz administratīviem aktiem, ar kuriem bija prettiesiski izslēgtas atmaksas pienākums, un kas vēlāk ar tiesas nolikumu tika atcelti.

26 Ēmot vērā šos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 183. pants

ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj, ka nodok?u maks?t?js, kas ir l?dzis atmaks?t PVN p?rmaksu no PVN priekšnodok?a, kas tam bija j?maks?, nevar sa?emt no dal?bvalsts nodok?u p?rvaldes nokav?juma procentus par š?s iest?des nov?loti veikto atmaksu par laika posmu, kad bija sp?k? administrat?vie akti, kas izsl?dza atmaksas pien?kumu un v?l?k tika atcelti ar tiesas nol?mumu.

Par ties?šan?s izdevumiem

27 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (desmit? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 183. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj, ka nodok?u maks?t?js, kas ir l?dzis atmaks?t pievienot?s v?rt?bas nodok?a p?rmaksu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodok?a, kas tam bija j?maks?, nevar sa?emt no dal?bvalsts nodok?u p?rvaldes nokav?juma procentus par š?s iest?des nov?loti veikto atmaksu par laika posmu, kad bija sp?k? administrat?vie akti, kas izsl?dza atmaksas pien?kumu un v?l?k tika atcelti ar tiesas nol?mumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.