

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2011. gada 12. maijā*

Lieta C-107/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 15. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 25. februārī, tiesvedībā

Enel Maritsa Iztok 3 AD

pret

Direktor "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

* Tiesvedības valoda — bulgāru.

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 20. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Enel Maritsa Iztok 3 AD* vārdā — L. Rīsmans [*L. Ruessmann*], advokāts, un S. Jordanova [*S. Yordanova*], advokāte,

- direktor “*Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto*” NAP vārdā — A. Georgijevs [*A. Georgiev*] un I. Atanasova Kirova [*I. Atanasova Kirova*], pārstāvji,

- Bulgārijas valdības vārdā — C. Ivanovs [*T. Ivanov*] un E. Petranova [*E. Petranova*], pārstāvji,

- Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un S. Petrova [*S. Petrova*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 18. panta 4. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direktīvu 2006/98/EK (OV L 363, 129. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), kā arī 183. panta pirmo daļu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 19. decembra Direktīvu 2006/138/EK (OV L 384, 92. lpp.; turpmāk tekstā — “PVN direktīva”).
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā *Enel Maritsa Iztok 3 AD* (turpmāk tekstā — “*Enel*”) pret direktor “*Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto*” NAP (Valsts ieņēmumu aģentūras centrālās pārvaldes “Sūdzību un izpildes pārvaldības” direkcijas direktors, turpmāk tekstā — “direktors”) jautājumā par datumu, no kura ir jāmaksā kavējuma procenti par atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) summu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestās direktīvas 18. panta 2. un 4. punktā ir noteikts:

“2. Nodokļa maksātājs īsteno atskaitīšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušās un ir īstenojamas atskaitīšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kas laiku pa laikam veic 4. panta 3. punktā paredzētos darījumus, atskaitīšanas tiesības īsteno tikai piegādes laikā.

[..]

4. Ja attiecīgajam taksācijas periodam atļautā atskaitījuma summa pārsniedz maksājamo nodokli, dalībvalstis var vai nu veikt atmaksāšanu, vai saskaņā ar noteikumiem, kurus tās pieņem, pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties atmaksāt vai pārnest uz nākamo periodu, ja pārpalikuma summa ir niecīga.”

4 PVN direktīvas 183. pantā ir noteikts:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārņemšanu vai atmaksāšanu, ja pārpalikuma summa ir nenozīmīga.”

5 PVN direktīvas 252. pantā ir noteikts:

“1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāk kā divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

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

Valsts tiesības

- 6 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, turpmāk tekstā — “Likums par PVN”) 87. pantu taksācijas periods ir viens mēnesis.

- 7 Likuma par PVN 92. pantā redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007. gada 18. decembrim, ir noteikts:

“(1) Atmaksājamais nodoklis saskaņā ar 88. panta trešo daļu tiek ieskaitīts, atskaitīts vai atmaksāts šādā kārtībā:

1. Ja ir citi maksājami un nesamaksāti nodokļu parādi un apdrošināšanas iemaksu parādi, ko iekasē Valsts ieņēmumu aģentūra un kas ir radušies līdz nodokļu deklarācijas iesniegšanas datumam, ieņēmumu iestāde atskaita šos parādus no nodokļu deklarācijā norādītās atmaksājamās nodokļu summas; atlikušajai summai piemēro 2. punktā minēto procedūru.

2. Ja nav citu 1. punktā minētu maksājamu un nesamaksātu nodokļu parādu vai ja tie ir mazāki nekā nodokļu deklarācijā norādītā atmaksājamā nodokļu summa, reģistrētā persona atmaksājamo nodokli vai atlikušo summu saskaņā ar 1. punktu atskaita no maksājamā nodokļa, kas ir norādīts nodokļu deklarācijās par nākamajiem trijiem secīgajiem taksācijas periodiem.

[..]

4. Ja pēc 2. punktā minētā termiņa beigām ir izveidojies atmaksājamā nodokļa summas atlikums, ieņēmumu iestāde veic šīs summas ieskaitu, lai segtu citus maksājamus un nesamaksātus nodokļu parādus vai apdrošināšanas iemaksu parādus, ko iekasē Valsts ieņēmumu aģentūra, vai arī atmaksā to 45 dienu laikā pēc nākamās nodokļu deklarācijas.

[..]

- (8) Atmaksājamais nodoklis, kas bez pamata vai zuduša pamata dēļ (arī lēmuma atcelšanas gadījumā) nav ticis atmaksāts likumā noteiktajos termiņos, tiek atmaksāts kopā ar likumiskajiem kavējuma procentiem, kurus neatkarīgi no termiņu apturēšanas un turpināšanās nodokļu procedūrā aprēķina no dienas, kurā nodoklis saskaņā ar šo likumu būtu bijis jāatmaksā, līdz pilnīgai samaksai. Nodoklis, kas nav ticis atmaksāts zuduša pamata dēļ, izveidojas arī tad, ja pēc nodokļu revīzijas veikšanas noteiktā atmaksājamā nodokļu summa attiecībā uz atmaksājamo daļu ir vienāda vai mazāka par deklarēto summu.”

- 8 Likuma par PVN 92. pantā redakcijā, kas ir spēkā kopš 2007. gada 19. decembra, ir noteikts:

“[..]

- (8) Neņemot vērā 1. daļas 4. punkta un 3.–6. daļas noteikumus, ja attiecībā uz ieinteresēto personu ir ierosināta nodokļu revīzija, nodokļa atmaksas termiņš ir tāds pats kā termiņš lēmuma par nodokļu revīziju pieņemšanai, izņemot gadījumus,

kad attiecīgā persona nodrošinājumu iesniedz naudā, valsts obligācijās vai beznosacījuma un neatsaucamas bankas garantijas veidā [..].

[..]

(10) Atmaksājamais nodoklis, kas bez pamata vai zuduša pamata dēļ (arī lēmuma atcelšanas gadījumā) nav ticis atmaksāts likumā noteiktajos termiņos, tiek atmaksāts kopā ar likumiskajiem kavējuma procentiem, kurus neatkarīgi no termiņu apturēšanas un turpināšanās nodokļu procedūrā aprēķina no dienas, kurā nodoklis saskaņā ar šo likumu būtu bijis jāatmaksā, līdz pilnīgai samaksai.”

9 Likuma par PVN 93. panta pirmajā daļā redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007. gada 18. decembrim, ir noteikts:

“Termiņi nodokļu atmaksāšanai saskaņā ar 92. panta pirmās daļas 4. punktu, kā arī 92. panta trešo un ceturto daļu tiek apturēti:

[..]

5. ja tiek ierosināta nodokļu revīzija par attiecīgo personu, līdz tās pabeigšanai termiņā, kas ir noteikts Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 114. pantā.”

10 Likuma par PVN 93. panta pirmās daļas 5. punkts ir ticis atcelts no 2007. gada 19. decembra.

11 Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 114. pantā ir noteikts:

“(1) Nodokļu revīzijas izpildes termiņš ir trīs mēneši un sākas dienā, kad tiek paziņots rīkojums par tās uzsākšanu.

(2) Ja pirmajā daļā minētais termiņš ir nepietiekams, iestāde, kas ir ierosinājusi nodokļu revīziju, ar lēmumu par termiņa pagarināšanu var to pagarināt uz laiku līdz vienam mēnesim.”

12 Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 117. pantā ir noteikts:

“(1) Nodokļu revīzijas ziņojumu izstrādā nodokļu revīziju veicošā ieņēmumu iestāde vēlākais 14 dienas pēc nodokļu revīzijas termiņa beigām.

[..]

(5) Revidējamā persona 14 dienu laikā pēc nodokļu revīzijas ziņojuma saņemšanas var iesniegt rakstiskus iebildumus un pierādījumus iestādēm, kuras ir veikušas nodokļu revīziju. Ja šis termiņš nav pietiekams, to pagarina pēc attiecīgās personas pieteikuma, taču ne ilgāk kā par vienu mēnesi.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

- 13 2007. gada 11. oktobrī *Enel* iesniedza nodokļu deklarāciju, saskaņā ar kuru Bulgārijas nodokļu administrācijai bija jāatmaksā summa BGN 2 273 514,85 apmērā. Šāda summa izveidojās tāpēc, ka atskaitāmā summa pārsniedza attiecīgajā taksācijas periodā maksājamo PVN summu, kā arī tāpēc, ka *Enel* vēlākos taksācijas periodos nevarēja veikt šādus atskaitījumus. Tā kā saskaņā ar Likuma par PVN 92. panta pirmās daļas 4. punktu redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007. gada 18. decembrim, 45 dienu atmaksāšanas termiņš bija beidzies 2007. gada 26. novembrī, tad saskaņā ar tā paša likuma 92. panta astoto daļu minētajai nodokļu administrācijai no šī datuma radās pienākums maksāt kavējuma procentus.
- 14 2007. gada 8. novembrī *Enel* tika nosūtīts lēmums par nodokļu revīzijas ierosināšanu, lai konstatētu PVN parādu par laiku no 2005. gada 1. janvāra līdz 2007. gada 30. septembrim un citus nodokļu parādus par 2005. un 2006. gadu.
- 15 Pamatojoties uz 2007. gada 19. decembra ieskaita un atmaksas lēmumu, tika atmaksāta 2007. gada 11. oktobra deklarācijā norādītās PVN summas daļa BGN 1 364 108,91 apmērā, kura 2007. gada 21. decembrī tika pārskaitīta uz sabiedrības kontu.
- 16 Nodokļu revīzijas rezultāti tika paziņoti 2008. gada 13. marta nodokļu revīzijas ziņojumā, par kuru *Enel* iesniedza sūdzību, apgalvodama savas tiesības saņemt arī kavējuma procentus gan par jau atmaksāto summu BGN 1 364 108,91 apmērā par laiku no 2007. gada 27. novembra līdz 2007. gada 21. decembrim, gan par vēl neatmaksāto summu par laiku no 2007. gada 27. novembra līdz faktiskam atmaksas datumam.
- 17 2008. gada 29. aprīlī tika pieņemts nodokļu revīzijas lēmums. Šajā lēmumā nekas netika minēts par kavējuma procentu maksāšanu.

- 18 Saskaņā ar nodokļu revīzijas lēmumu *Enel* atmaksājamā nodokļu summa tika ieskaitīta pret tajā pašā revīzijas lēmumā noteiktajiem nodokļu parādiem un kavējuma procentiem par 2005. un 2006. gadu. 2008. gada 13. maijā uz *Enel* kontu tika pārskaitīta atlikusī summa BGN 179 092,25 apmērā, bet par kavējuma procentiem nekāds lēmums netika pieņemts.
- 19 2008. gada 20. maijā *Enel* iesniedza administratīvu sūdzību par 2008. gada 29. aprīļa nodokļu revīzijas lēmumu, apstrīdējama noteikto nodokļu un kavējuma procentu parādu, šo summu ieskaitu pret sabiedrībai atmaksājamām summām, kā arī netieši izteiktu atteikumu maksāt sabiedrībai 2008. gada 13. marta sūdzībā prasītos kavējuma procentus.
- 20 Atbildot uz šo sūdzību, direktors 2008. gada 20. oktobrī pieņēma lēmumu Nr. 1518. Ar šo lēmumu kavējuma procenti tika aprēķināti par summu BGN 179 092,25 apmērā par laiku no 2008. gada 29. aprīļa, kad tika pieņemts nodokļu revīzijas lēmums, līdz šīs summas faktiskam atmaksas datumam 2008. gada 13. maijā. Pārējā daļa sūdzībā tika atzīta par nepamatotu.
- 21 2008. gada 31. oktobrī *Enel* vērsās *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa), prasīdama it īpaši, lai kavējuma procenti par atmaksājamo PVN summu tiktu maksāti no 2007. gada 27. novembra līdz pilnīgam šīs summas samaksas datumam.
- 22 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai lemtu par šo prasību, tai ir nepieciešama attiecīgo Sestās direktīvas un PVN direktīvas normu interpretācija. Pēc tās domām, Sestā direktīva ir piemērojama *ratione temporis*, pamatojoties uz Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem Līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 2. pantu, kā arī šī akta VI pielikuma 6. nodaļas 1. punktu.

23 Šādos apstākļos *Administrativen sad Sofia-grad* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“Vai [Sestās direktīvas] 18. panta 4. punkts un [PVN direktīvas] 183. panta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pamata lietas apstākļos pieļauj, ka

- 1) pamatojoties uz likuma grozījumiem, lai apkarotu nodokļu nemaksāšanu, [PVN] atmaksāšanas termiņš tiek pagarināts līdz nodokļu revīzijas lēmuma pieņemšanas dienai, jo 45 dienu laikā pēc nodokļu deklarācijas iesniegšanas ir uzsākta nodokļu revīzija par attiecīgo personu, bet par šo laiku netiek maksāti procenti par atmaksājamo summu, un vienlaicīgi ir šādi apstākļi:
 - a) līdz šiem grozījumiem likumā noteiktais 45 dienu termiņš nodokļu atmaksāšanai bija beidzies un par atmaksājamo summu sākās procentu maksājums neatkarīgi no nodokļu revīzijas uzsākšanas,
 - b) nodokļu revīzijā tika konstatēts, ka deklarētā atmaksājamā nodokļa summa bija pareiza,
 - c) nodokļu maksātāja vienīgā likumiskā iespēja samazināt šo termiņu ir iesniegt nodrošinājumu naudas līdzekļu, valsts obligāciju vai citu beznosacījuma un neatsaucamu bankas garantiju veidā par noteiktu periodu tādā apmērā, kāda ir atmaksājamā summa;

- 2) [PVN] atmaksāšanai tiek paredzēts 45 dienu termiņš, ko skaita no šī nodokļa deklarācijas iesniegšanas dienas, kā arī likumā tiek noteikta iespēja šo termiņu apturēt un attiecīgi arī pagarināt ar šajā termiņā pieņemtu rīkojumu par nodokļu revīzijas uzsākšanu, bet taksācijas periods šī nodokļa aprēķināšanai ir viens mēnesis;

- 3) [PVN] atmaksāšana tiek veikta ar nodokļu revīzijas lēmumu, kurā atmaksājama summai tiek piemērots ieskaits pret tajā pašā lēmumā noteiktajiem PVN parādiem un citiem nodokļu parādiem, kā arī valsts prasījumiem par dažādiem taksācijas periodiem un šo summu procentiem, kas ir piemēroti līdz nodokļu revīzijas lēmuma pieņemšanas dienai, ja nodokļu revīzijā ir konstatēts, ka deklarētā atmaksājamā summa ir pareiza, un vienlaicīgi ir šādi apstākļi:
 - a) nodokļu revīzijas procedūrā nav atļauta pagaidu nodrošinājuma iesniegšana attiecībā uz turpmākiem valsts prasījumiem, kas varētu tikt noteikti nodokļu revīzijas lēmuma pieņemšanas procedūrā,

 - b) valsts tiesību aktos ieskaits pret valsts prasījumiem netiek uzskatīts kā piespiedu piedziņas vai nodrošinājuma pasākums,

 - c) apstrīdēšanas termiņš, kā arī pamatsummu un procentu, kam piemērots ieskaits, brīvprātīgas samaksas termiņš nav beidzies, jo šīs summas tika noteiktas tajā pašā nodokļu revīzijas lēmumā un daļa no tām tika apstrīdēta tiesā;

- 4) ja ir konstatēts, ka nodokļu deklarācijā norādītā atmaksājamā nodokļu summa ir pareiza, valsts nodokļu revīzijas lēmuma pieņemšanas dienā veic ieskaitu pret šajā lēmumā noteiktajiem nodokļu parādiem par iepriekšējiem periodiem līdz deklarācijas iesniegšanas dienai, kā arī pret šo parādu procentiem, nevis nodokļu deklarācijas dienā, bet likumā noteiktajā summas atmaksāšanas periodā pati valsts nemaksā procentus un no nodokļu deklarācijas iesniegšanas dienas līdz nodokļu revīzijas lēmuma pieņemšanas dienai iekasē procentus par nodokļiem, kuriem piemērots ieskaits?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- ²⁴ Tā kā prejudiciālie jautājumi attiecas kā uz Sestās direktīvas, tā uz PVN direktīvas noteikumiem, jāatzīst, ka pamata tiesvedībā izskatāmie faktiskie apstākļi ir notikuši pēc 2007. gada 1. janvāra, kad PVN direktīva stājās spēkā un aizstāja Sesto direktīvu, kā jau tas ir noteikts PVN direktīvas 411. un 413. pantā.
- ²⁵ PVN direktīvas 411. panta 2. punktā ir noteikts, ka atsauces uz Sesto direktīvu ir saprotamas kā atsauces uz PVN direktīvu. Tādējādi apstākļi, ka Protokola par nosacījumiem un noteikumiem Bulgārijas Republikas un Rumānijas uzņemšanai Eiropas Savienībā (OV 2005, L 157, 29. lpp.) 20. pantā minētā saraksta 6. punktā atsauce ir izdarīta uz Sesto direktīvu, nenozīmē, ka no 2007. gada 1. janvāra PVN direktīva Bulgārijā nebija piemērojama.

- 26 Tāpēc šo prejudiciālo jautājumu izskatīšanai, kuri attiecas tikai uz kavējuma procentu aprēķinu par pārmaksātā PVN atmaksājamo summu, ir vajadzīga vienīgi PVN direktīvas noteikumu, proti, tās 183. panta, interpretācija.
- 27 Protams, kā jau apgalvo Bulgārijas valdība, šī noteikuma formulējumā nav paredzēts ne pienākums maksāt procentus par pārmaksātā PVN atmaksājamo summu, ne arī datums, no kura šādi procenti ir jāmaksā.
- 28 Jāatgādina, ka šis apstāklis pats par sevi tomēr neļauj secināt, ka minētais noteikums ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstu noteiktā kārtība attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu ir atbrīvota no jebkādas pārbaudes par atbilstību Savienības tiesībām (šajā ziņā skat. 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā *C-472/08 Alstom Power Hydro*, Krājums, I-623. lpp., 15. punkts).
- 29 Pirmkārt, lai arī PVN direktīvas 183. pantā paredzēto tiesību uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu īstenošana principā ir dalībvalstu procesuālās autonomijas ziņā, tomēr šo autonomiju ierobežo līdzvērtības un efektivitātes principi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Alstom Power Hydro*, 17. punkts). Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalstīm ir jāievēro tiesiskās paļāvības aizsardzības princips, kad tās ievieš Savienības tiesību normas (2002. gada 11. jūlija spriedums lietā *C-62/00 Marks & Spencer, Recueil*, I-6325. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Otrkārt, jāizvērtē, kādā mērā PVN direktīvas 183. pants, interpretējot to atbilstoši PVN jomu reglamentējošiem vispārīgajiem principiem un kontekstam, ietver konkrētus noteikumus, kas dalībvalstīm jāievēro, ieviešot tiesības uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu (pēc analogijas skat. 2010. gada 30. septembra spriedumu lietā *C-314/09 Strabag u.c.*, Krājums, I-8769. lpp., 34. punkts).

- 31 Šajā sakarā jānorāda no pastāvīgās judikatūras izrietošais — nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (it īpaši skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Mollenheide u.c.*, *Recueil*, I-7281. lpp., 47. punkts; 2001. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-78/00 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-8195. lpp., 28. punkts, kā arī 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 14. punkts).
- 32 Kā Tiesa ir atkārtoti uzsvērusi, no tā izriet, ka atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (it īpaši skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-368/06 *Cedilac*, Krājums, I-12327. lpp., 31. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Sosnowska*, 15. punkts).
- 33 Runājot par iespēju, pamatojoties uz PVN direktīvas 183. pantu, paredzēt, ka pārmaksātais PVN tiek pārņemts uz nākamo taksācijas periodu vai arī atmaksāts, Tiesa ir precizējusi, ka, lai gan dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, nosakot pārmaksātā PVN atmaksāšanas noteikumus, šie noteikumi nedrīkst ietekmēt nodokļa sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļu maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šī pārmaksātā PVN, tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā pieņemtais atmaksāšanas veids nedrīkst nodokļu maksātājam radīt nekādu finanšu risku (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Itālija, 32.–34. punkts, un lietā *Sosnowska*, 17. punkts).
- 34 Līdz ar to šie prejudiciālie jautājumi ir jāskata, ņemot vērā šos ievada apsvērumus.

Par pirmo jautājumu

- ³⁵ Iesniedzējtiesa ar savu pirmo jautājumu būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 183. pants, lasot to kopā ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ar atpakaļejošu spēku ir paredzēta tāda termiņa pagarināšana, kādā ir jāveic pārmaksātā PVN atmaksāšana.
- ³⁶ Kā norāda iesniedzējtiesa, pārmaksātā PVN atmaksāšanas termiņš pamata lietā ir beidzies 2007. gada 26. novembrī. Saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kas bija spēkā līdz 2007. gada 18. decembrim, kavējuma procenti par atmaksājamo summu bija jāmaksā no 2007. gada 26. novembra, turklāt neatkarīgi no fakta, ka 2007. gada 8. novembrī tika ierosināta nodokļu revīzijas procedūra. Tomēr, ņemot vērā valsts tiesisko regulējumu, kas stājās spēkā 2007. gada 19. decembrī, nodokļu revīzijas procedūras ierosināšana nozīmē, ka pārmaksātā PVN atmaksāšanas termiņš, kā arī datums, no kura ir jāmaksā kavējuma procenti, tiek pagarināts līdz revīzijas ziņojuma pieņemšanas datumam, un šajā lietā ziņojums tika pieņemts tikai 2008. gada 13. martā.
- ³⁷ Attiecībā uz iesniedzējtiesas interpretāciju par valsts tiesisko regulējumu, kas bija spēkā līdz 2007. gada 18. decembrim, no kuras izriet, ka kavējuma procenti pamata lietā bija jāmaksā no 2007. gada 27. novembra tāpēc, ka pārmaksātā PVN atmaksāšanas termiņa ritējumu nodokļu revīzija neietekmēja, direktors un Bulgārijas valdība apgalvo, ka pat pirms šī tiesiskā regulējuma grozījumiem kavējuma procenti bija jāmaksā tikai no nodokļu revīzijas procedūras pabeigšanas datuma, jo šīs procedūras laikā atmaksāšanas termiņa ritējums ticis apturēts.

- 38 Tā kā šajā ziņā tikai iesniedzējtiesa var noteikt, vai saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kas bija spēkā līdz 2007. gada 18. decembrim, kavējuma procenti pamata lietā bija jāmaksā no 2007. gada 27. novembra, turpretī Tiesai ir jāatbild uz prejudiciālo jautājumu, pamatojoties uz iesniedzējtiesas interpretāciju par valsts tiesisko regulējumu, un jāsniedz tai visi Savienības tiesību interpretācijas elementi, kas tai varētu ļaut novērtēt valsts tiesiskā regulējuma atbilstību PVN direktīvas 183. pantam un tiesiskās palāvības aizsardzības principam (šajā ziņā skat. 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā *C-293/06 Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 25. un 26. punkts, kā arī 2009. gada 10. septembra spriedumu lietā *C-201/08 Plantanol*, Krājums, I-8343. lpp., 45. punkts).
- 39 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru tik tiešām ir atļauts un principā atbilst arī tiesiskās palāvības aizsardzības principam, ka jaunais tiesiskais regulējums tiek piemērots agrāka tiesiskā regulējuma ietvaros radušos situāciju sekām nākotnē (1999. gada 29. jūnija spriedums lietā *C-60/98 Butterfly Music, Recueil*, I-3939. lpp., 25. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr tiesiskās palāvības aizsardzības princips nepieļauj, ka valsts tiesiskā regulējuma grozījums nodokļu maksātājam ar atpakaļejošu spēku atņem tiesības, kuras tas ir ieguvis, pamatojoties uz agrāko tiesisko regulējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts).
- 40 No tā izriet, ka tādā situācijā kā pamata tiesvedībā tiesiskās palāvības aizsardzības princips nepieļauj, ka valsts tiesiskā regulējuma grozījums nodokļu maksātājam ar atpakaļejošu spēku atņem tiesības, kuras tam bija pirms minētā grozījuma un pamatojoties uz kurām viņam bija jāsaņem kavējuma procenti par pārmaksātā PVN atmaksājamo summu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts).
- 41 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 183. pants, lasot to kopā ar tiesiskās palāvības aizsardzības principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ar atpakaļejošu spēku ir

paredzēts tāda termiņa pagarinājums, kurā ir jāveic pārmaksātā PVN atmaksāšana, ciktāl šāds tiesiskais regulējums nodokļu maksātājam atņem tādas tiesības saņemt kavējuma procentus par viņam atmaksājamo summu, kuras viņam bija līdz attiecīgā regulējuma spēkā stāšanās datumam.

Par otro jautājumu

- ⁴² Iesniedzējtiesa ar savu otro jautājumu būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 183. pants, lasot to nodokļu neitralitātes principa kontekstā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā, saskaņā ar kuru pārmaksātā PVN atmaksāšanai parasti ir noteikts 45 dienu termiņš, pēc kura beigām par atmaksājamo summu ir jāmaksā kavējuma procenti, bet kurā ir paredzēts, ka nodokļu revīzijas procedūras ierosināšanas gadījumā šo termiņu pagarina, kā rezultātā kavējuma procenti ir jāmaksā tikai no datuma, kad ir pabeigta nodokļu revīzijas procedūra.
- ⁴³ Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina pamata tiesvedībā izskatāmā valsts tiesiskā regulējuma īpatnības.
- ⁴⁴ Vispirms šajā tiesiskajā regulējumā ir skaidri paredzēts, ka kavējuma procentus maksā par pārmaksātā PVN atmaksājamo summu. Tātad Tiesai tiek lūgts lemt tikai par to, no kura brīža šie procenti ir jāmaksā saskaņā ar PVN direktīvas 183. pantu, lasot to nodokļu neitralitātes principa kontekstā.

- 45 Pēc tam jākonstatē arī tas, ka pamata lietā netiek skatīta PVN direktīvas 183. panta otrajā daļā piedāvātā iespēja atteikties no atmaksāšanas vai pārņemšanas, ja pārņemstātā summa ir nenozīmīga, kas *a fortiori* attiecas uz procentiem.
- 46 Visbeidzot jāuzsver, ka pamata lietā izskatāmajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēta pārņemstātā PVN atmaksāšana tikai tiktāl, ciktāl nav bijis iespējams veikt šī pārņemstākuma ieskaitu par nodokļiem, kas maksājami nākamajos trīs taksācijas periodos pēc taksācijas perioda, kurā ir radies pārņemstākums, un tas nozīmē, ka šajā tiesiskajā regulējumā ir apvienoti abi PVN direktīvas 183. panta pirmajā daļā paredzētie pārņemstātā PVN restitūcijas veidi, proti, atmaksāšana un pārņemšana.
- 47 Pirmkārt, runājot par šāda veida pārņemstātā PVN pārņemšanas un atmaksāšanas apvienojumu, jākonstatē, ka ne iesniedzējtiesa, ne lietas dalībnieki, kas Tiesā iesnieguši savus apsvērumus, gluži pareizi nav apšaubījuši dalībvalsts tiesības noteikt, ka šādu pārņemstākumu atlīdzina pārņemšanas un tad atmaksāšanas ceļā. Tik tiešām PVN direktīvas 183. pantu nevar interpretēt tādējādi, ka atmaksāšana un pārņemšana viena otru izslēdz. Pretējā gadījumā dalībvalstij, kas izvēlējusies pārņemšanu kā pārņemstātā PVN restitūcijas veidu, pretrunā šī sprieduma 29.–33. punktā atgādinātajiem principiem tiktu liegts atmaksāt šo pārņemstākumu, ja taksācijas periodā, kurā tas ticis pārņemsts, maksājāmā nodokļa summa ir nepietiekama, lai veiktu minētā pārņemstākuma ieskaitu.
- 48 Otrkārt, runājot par pārņemstātā PVN pārņemšanu uz nākamajiem trijiem taksācijas periodiem, kas seko taksācijas periodam, kad šis pārņemstākums ir radies, jākonstatē, ka, protams, saskaņā ar PVN direktīvas 183. panta pirmo daļu dalībvalstis var pārņemstāt pārņemstākumu uz “nākamo periodu”.

- 49 Tomēr no šāda formulējuma nevar secināt, ka pamata lietā izskatāmajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētā pārvešana nav savietojama ar šo noteikumu. Šajā ziņā ir jāņem vērā Bulgārijas valdības atgādinātais fakts, ka taksācijas periods, kas saskaņā ar PVN direktīvas 252. panta otro un trešo daļu var mainīties no viena mēneša līdz vienam gadam, šajā tiesiskajā regulējumā ir noteikts viens mēnesis. Šādos apstākļos pārvešana uz nākamajiem trijiem taksācijas periodiem, kas seko taksācijas periodam, kurā ir radies attiecīgais pārpalikums, pati par sevi neietekmē šī sprieduma 29.–33. punktā atgādinātos principus. Tā kā šāda pārvešana nozīmē, ka restitūcija tiek veikta trīs mēnešu laikā, tā ietilpst dalībvalstīm piešķirtajā brīvībā noteikt pārmaksātā PVN restitūcijas noteikumus.
- 50 Treškārt, jāuzsver, ka minētā pārpalikuma atmaksāšana, kā jau noteikts pamata lietā izskatāmajā valsts tiesiskajā regulējumā, parasti tiek veikta 45 dienu laikā, un šāds termiņš pats par sevi atbilst PVN direktīvas 183. pantam, bet kavējuma procenti par atmaksājamo summu ir jāmaksā no šī termiņa beigu datuma. Tomēr gadījumos, kad nodokļu iestādes ierosina nodokļu revīzijas procedūru, šie procenti ir jāmaksā tikai no šīs procedūras pabeigšanas datuma.
- 51 Attiecībā uz tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru Bulgārijas nodokļu administrācijas pienākums maksāt procentus ir atkarīgs no nodokļu revīzijas procedūras pabeigšanas, jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru Valsts kases maksājamo procentu aprēķins, kura sākuma datums nav diena, kad pārmaksātais PVN parasti būtu jāatmaksā saskaņā ar PVN direktīvu, principā ir pretrunā šīs direktīvas 183. panta prasībām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide* u.c., 63. un 64. punkts).
- 52 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka kopējās PVN sistēmas normāla darbība paredz precīzu nodokļa iekasēšanu. Katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie

pasākumi, lai nodrošinātu maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā, un šajā sakarā dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis (2010. gada 29. jūlija spriedums lietā C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, Krājums, I-7639. lpp., 21. punkts).

53 No tā izriet, ka pārmaksātā PVN atmaksāšanas termiņu principā var pagarināt, lai veiktu nodokļu revīziju, neuzskatot šādu pagarinātu termiņu par nesaprātīgu ar nosacījumu, ka pagarinājums nepārsniedz laiku, kas ir vajadzīgs revīzijas procedūras pabeigšanai (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sosnowska*, 27. punkts). Tomēr, tā kā nodokļu maksātāja rīcībā uz laiku nav līdzekļu, kas atbilst pārmaksātajam PVN, viņš ekonomiski uzņemas slogu, ko var kompensēt ar procentu maksājumu, tādējādi garantējot nodokļu neitralitātes principa ievērošanu.

54 Tā kā pamata lietā izskatāmajā valsts tiesiskajā regulējumā pārņemšana un atmaksāšana ir apvienoti kā pārmaksātā PVN restitūcijas veidi, ceturtkārt, ir jāizvērtē, vai šī sprieduma 29.–33. punktā atgādinātajiem principiem atbilst tas, ka maksājamo kavējuma procentu sākuma datums tiek atlikts līdz nodokļu revīzijas procedūras pabeigšanas datumam, lai gan pārpalikums jau ir ticis pārņemts uz nākamajiem trijiem taksācijas periodiem pēc taksācijas perioda, kurā šis pārpalikums radies.

55 Šajā ziņā ir jāuzsver, pirmkārt, ka pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma piemērošana ne tikai liedz nodokļu maksātājam ievērojami ilgi, proti, aptuveni astoņus mēnešus, izmantot līdzekļus pārmaksātā PVN apmērā, bet arī atņem nodokļu maksātājam tiesības saņemt procentus, kas parasti ir maksājami saskaņā ar šo tiesisko regulējumu.

- 56 Otrkārt, jānorāda, ka minētais tiesiskais regulējums nodokļu iestādēm sniedz iespēju ierosināt nodokļu revīziju jebkurā brīdī, pat pārmaksātā PVN atmaksāšanas termiņa beigām tuvā datumā, tādējādi ļaujot ievērojami pagarināt atmaksāšanas termiņu un tajā pašā laikā atlikt datumu, no kura ir jāmaksā kavējuma procenti par atmaksājamo summu.
- 57 Līdz ar to nodokļu maksātājs atrodas ne tikai finansiāli neizdevīgā stāvoklī, bet viņam nav arī iespējams paredzēt datumu, no kura viņš var iegūt līdzekļus pārmaksātā PVN apmērā, kas tādējādi šim nodokļu maksātājam rada papildu slogu.
- 58 Šādos apstākļos izrādās, ka pamata lietā izskatāmajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētie noteikumi pretēji šī sprieduma 33. punktā atgādinātajiem principiem neļauj nodokļu maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu no pārmaksātā PVN izrietošo parādu, neuzņemoties nekādu finanšu risku.
- 59 Tomēr, lai novērtētu pamata lietā izskatāmo valsts tiesisko regulējumu, vēl ir jāatbild uz iesniedzējtiesas jautājumu par ietekmi, ko rada nodokļu maksātājam piedāvātā iespēja samazināt atmaksāšanas termiņu, iesniedzot nodrošinājumu naudā.
- 60 Šajā ziņā jāatgādina, ka šāda nodrošinājuma iesniegšanas iespēja nenozīmē, ka datumu, no kura ir jāmaksā kavējuma procenti par pārmaksātā PVN atmaksājamo summu, var pamatot atlikt līdz brīdim, kad ir pabeigta nodokļu revīzijas procedūra. Kā jau Tiesa ir nospriedusi iepriekš minētā sprieduma lietā *Sosnowska* 32. punktā, pienākuma iemaksāt šādu nodrošinājumu, lai varētu atsaukties uz parasti piemērojamo termiņu, vienīgās faktiskās sekas ir tādas, ka finanšu apgrūtinājums, kas ir saistīts ar

pārmaksātā PVN summas iesaldēšanu uz šīs nodokļu revīzijas laiku, tiek aizstāts ar nodrošinājuma summas iesaldēšanas radītu finanšu apgrūtinājumu.

- 61 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 183. pants, lasot to nodokļu neitralitātes principa kontekstā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pārmaksātā PVN atmaksāšanai paredzētais parastais termiņš, pēc kura beigām par atmaksājamo summu ir jāmaksā kavējuma procenti, tiek pagarināts nodokļu revīzijas procedūras ierosināšanas gadījumā, kā rezultātā kavējuma procenti ir jāmaksā tikai no šīs procedūras pabeigšanas datuma, lai gan pārpalikums jau ir ticis pārnesti uz nākamajiem trijiem taksācijas periodiem pēc taksācijas perioda, kurā šis pārpalikums radies. Savukārt fakts, ka parastais termiņš ir 45 dienas, nav pretrunā šim noteikumam.

Par trešo un ceturto jautājumu

- 62 Ņemot vērā atbildi uz otro jautājumu, trešais un ceturtais jautājums, kas jāskata kopā, ir jāsaprot tādējādi, ka ar tiem paredzēts būtībā noskaidrot, vai PVN direktīvas 183. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj pārmaksātā PVN atmaksāšanu veikt ieskaita veidā.
- 63 Šajā ziņā jānorāda, ka ieskaita rezultātā tiek pilnīgi vai daļēji dzēstas šīs divas abpusējās saistības, tādējādi ļaujot dalībvalstij izpildīt tās atmaksāšanas pienākumu.

- 64 Saskaņā ar šī sprieduma 33. punktā atgādināto judikatūru dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanas noteikumu izstrādi ar nosacījumu, ka atmaksāšana tiek veikta saprātīgā termiņā, samaksa tiek veikta skaidrā naudā vai līdzvērtīgā veidā un nodokļu maksātājam netiek radīts nekāds finanšu risks.
- 65 Ņemot vērā šos principus, nav neviena iemesla, kas vispārīgi būtu pretrunā pārmaksātā PVN atmaksāšanai ieskaita veidā, jo šādā veidā tiek nekavējoties dzēsts nodokļu maksātāja parāds un viņam netiek radīts nekāds finanšu risks.
- 66 Šāda analīze attiecas arī uz gadījumu, kad nodokļu maksātājs apstrīd attiecīgās dalībvalsts parādu ar nosacījumu, ka nodokļu maksātājam, kā to uzsvērusi Eiropas Komisija, netiek liegta efektīva iespēja vērsties tiesā, lai paustu savu viedokli attiecībā uz valsts parādu, kas tiek izmantots ieskaita vajadzībām.
- 67 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 183. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to ir atļauts pārmaksātā PVN atmaksāšanu veikt ieskaita veidā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 68 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2006. gada 19. decembra Direktīvu 2006/138/EK, 183. pants, lasot to kopā ar tiesiskās palātvības aizsardzības principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ar atpakaļejošu spēku ir paredzēts tāda termiņa pagarinājums, kurā ir jāveic pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšana, ciktāl šāds tiesiskais regulējums nodokļu maksātājam atņem tiesības, kuras viņam bija līdz attiecīgā regulējuma spēkā stāšanās datumam, saņemt kavējuma procentus par viņam atmaksājamo summu;

- 2) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2006/138, 183. pants, lasot to nodokļu neitralitātes principa kontekstā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai paredzētais parastais termiņš, pēc kura beigām par atmaksājamo summu ir jāmaksā kavējuma procenti, tiek pagarināts nodokļu revīzijas procedūras ierosināšanas gadījumā, kā rezultātā kavējuma procenti ir jāmaksā tikai no šīs procedūras pabeigšanas datuma, lai gan šis pārpalikums jau ir ticis pārņemts uz nākamajiem trijiem taksācijas periodiem pēc taksācijas perioda, kurā šis pārpalikums ir radies. Savukārt fakts, ka parastais termiņš ir 45 dienas, nav pretrunā šim noteikumam;

- 3) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2006/138, 183. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to ir atļauts pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu veikt ieskaita veidā.

[Paraksti]