Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2021 m. sausio 21 d.[1]

Byla C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
Į bylą įstojusios šalys:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(*Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 183 straipsnis – Pirkimo PVM permokos grąžinimas – Palūkanų taikymas *ex post* padidėjus pirkimo PVM permokai arba *ex post* sumažėjus mokestiniam įsiskolinimui – Nacionalinių perkėlimo priemonių nebuvimas – Tiesioginis direktyvos taikymas – Nesusijusios direktyvos taikymas pagal analogiją – PVM grąžinimo direktyva (Direktyva 2008/9/EB) – 27 straipsnis – Sąjungos teisę atitinkantis nacionalinės teisės aiškinimas“

I. Įvadas

1. Šioje byloje nagrinėjamas klausimas, ar PVM direktyva apmokestinamajam asmeniui suteikia tiesioginę teisę į palūkanas už *ex post* išmokėtą pirkimo PVM permoką arba *ex post* grąžintą sumokėtą PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, Austrijos Respublika nėra numačiusi tokios normos, kuri reglamentuotų palūkanas PVM srityje. Egzistuojančios normos, reglamentuojančios palūkanas kitų rūšių mokesčiams, negalėtų būti aiškinamos pagal Sąjungos teisę ir taikomos PVM.

2. Vis dėlto kitoje direktyvoje (PVM grąžinimo direktyva) įtvirtinta tiesiogiai taikoma teisė į palūkanas už *ex post* grąžintą pirkimo PVM permoką užsienyje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nevykdė sandorių šalies viduje. Kyla klausimas, ar ši direktyva pagal analogiją gali būti taikoma nagrinėjamoje byloje.

3. Net jei į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, o PVM direktyvoje taip pat nenumatyta jokios tiesiogiai taikomos teisės į palūkanas, gal vis dėlto Teisingumo Teismas gali pateikti kitos naudingos informacijos, kuri padėtų rasti su Sąjungos teise suderinamą ginčo sprendimą.

1 Originalo kalba: vokiečių.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [2] (toliau – PVM direktyva) 90 straipsnyje, reglamentuojančiame apmokestinamosios vertės sumažinimą, nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

5. PVM direktyvos 183 straipsnyje nustatyta:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytomis sąlygomis.

Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė.“

6. Direktyvoje 2008/9/EB, nustatančioje Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo išsamias taisykles [3], (toliau – PVM grąžinimo direktyva) reglamentuojama pirkimo PVM grąžinimo tvarka apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir joje nevykdė sandorių.

7. Šios PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnyje, reglamentuojančiame palūkanas už vadinamąjį sumokėto PVM grąžinimą, nustatyta:

„1. Delspinigiai skaičiuojami nuo dienos, einančios po paskutinės dienos, kai pagal 22 straipsnio 1 dalį turėjo būti grąžintas PVM, iki tos dienos, kai PVM yra faktiškai grąžinamas.

2. Delspinigių norma yra lygi delspinigių normai, taikomai grąžinant PVM apmokestinamiems asmenims, įsisteigusiems PVM grąžinančioje valstybėje narėje pagal tos valstybės narės nacionalinę teisę.

Jeigu grąžinant PVM įsisteigusiems apmokestinamiems asmenims pagal nacionalinę teisę delspinigiai nemokami, mokėtini delspinigiai yra lygūs delspinigiams arba lygiaverčiam mokesčiui, kuriuos PVM grąžinanti valstybė narė taiko pavėluotiems apmokestinamųjų asmenų PVM mokėjimams.“

B. Austrijos teisė

8. Austrijoje apmokestinamojo asmens teisė į palūkanas nustatyta *Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben* (Federalinis įstatymas dėl federacijos, žemių ir savivaldybių mokesčių institucijų administruojamų mokesčių bendrųjų nuostatų ir tvarkos) (*Bundeabgabenordnung* (Federalinis mokesčių įstatymas), toliau – BAO).

2 OL L 347, 2006, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 19 sk., 4 t., p. 42.

3 OL L 44, 2008, p. 23; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 19 sk., 4 t., p. 42.

9. BAO 205 straipsnyje nustatyta teisė į palūkanas, kai apmokestinamasis asmuo reikalauja grąžinti pajamų ir pelno mokesčius:

„(1) Pajamų ir pelno mokesčių skirtumams, atsirandantiems sprendimuose dėl mokesčių, kuriuose neatsižvelgiama į avansinius mokėjimus (3 dalis), palyginus juos su išankstiniais mokėjimais arba su iki šiol nustatyta mokesčių suma, yra taikomos palūkanos, skaičiuojamos už laikotarpį nuo metų, einančių po metų, kuriais atsirado mokestinis reikalavimas, spalio 1 d. iki šių sprendimų paskelbimo dienos (su reikalavimu siejamos palūkanos). Ši nuostata *mutatis mutandis* taikoma skirtumams, atsirandantiems dėl:

a) sprendimų dėl mokesčių panaikinimo <…>

(2) Su reikalavimu siejamos palūkanos per metus yra 2 % didesnės už bazinę palūkanų normą. Su reikalavimu siejamos palūkanos, kurių suma nesiekia 50 EUR, nenustatomos. Su reikalavimu siejamos palūkanos nustatomos ne ilgesniam nei 48 mėnesių laikotarpiui. <…>“

10. BAO 205a straipsnyje, nuo 2012 m. sausio 1 d. reglamentuojančiame apmokestinamojo asmens teisę į palūkanas, taikytinas už permokėtus mokesčius, kai jie, gavus skundą, *ex post* nustatomi mažesni nei iš pradžių, nurodyta:

„(1) Jeigu jau sumokėtas mokestinis įsiskolinimas, kurio suma tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso nuo skundo dėl sprendimo įvykdymo, sumažinamas, apmokestinamojo asmens prašymu už laikotarpį nuo mokesčio sumokėjimo iki sprendimo arba pranešimo, kuriuo sumažinamas mokestis, paskelbimo turi būti nustatomos palūkanos (su skundu siejamos palūkanos). <…>

(4) Palūkanos per metus yra 2 % didesnės už bazinę palūkanų normą. Palūkanos, kurių suma nesiekia 50 EUR, nenustatomos.“

III. Pagrindinė byla

11. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą grindžiamas dviem atskirais kasaciniais skundais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

– Dėl pirmosios kasacinės bylos (Ro 2017/15/0035)

12. CS, pareiškėjas pirmojoje byloje (toliau – 1-asis pareiškėjas) savo preliminarioje PVM deklaracijoje už 2007 m. rugpjūčio mėn. nurodė 60 689,28 EUR dydžio pirkimo PVM permoką. Vis dėlto mokesčių inspekcija apskaičiavo tik 14 689,28 EUR dydžio permoką. 1-asis pareiškėjas šį sprendimą sėkmingai apskundė teismui. Visa pirkimo PVM permokos suma jam buvo „išmokėta“ 2013 m. gegužės 22 d.

13. 2013 m. gegužės 30 d. 1-asis pareiškėjas, remdamasis BAO 205a straipsniu, pateikė prašymą sumokėti palūkanas už laikotarpį nuo šios PVM permokos įsigaliojimo (2012 m. sausio 1 d.) iki jos išmokėjimo 2013 m. gegužės 22 d. Mokesčių inspekcija šį prašymą atmetė. 1-asis pareiškėjas kreipėsi į *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija), tačiau jo reikalavimas buvo atmestas.

14. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) savo sprendimą atmesti motyvavo tuo, kad BAO 205a straipsnyje kalbama ne apie sėkmingai susigrąžintą pirkimo PVM permoką, o tik apie sėkmingą nustatyto ir sumokėto pernelyg didelio mokestinio įsiskolinimo užginčijimą teisminiu keliu. Dėl šio sprendimo 1-asis pareiškėjas pateikė kasacinį skundą.

– Dėl antrosios kasacinės bylos (Ro 2018/15/0026)

15. Pareiškėja antrojoje byloje (*technoRent International*, toliau – 2-oji pareiškėja) yra Vokietijoje įsisteigusi bendrovė. Ši bendrovė Austrijoje 2003–2004 m. pardavinėjo mašinas ir šiuos sandorius apmokestino PVM. 2005 m. 2-oji pareiškėja preliminarioje PVM deklaracijoje už 2005 m. gegužės mėn. nurodė 367 081,58 EUR dydžio PVM kreditą. To priežastis buvo *ex post* sumažėjęs atlygis, kaip tai suprantama PVM direktyvos 90 straipsnyje, nes panašu, kad už kai kurias mašinas nebuvo sumokėta arba buvo sumokėta ne visa suma.

16. Dėl šio apmokestinamosios vertės sumažėjimo buvo atliktas institucinis patikrinimas (nuo 2006 m. liepos mėn. iki 2008 m. birželio mėn.). 2008 m. kovo 10 d. PVM kreditas iš pradžių buvo „išmokėtas“ 2-ajai pareiškėjai. Tačiau atlikusi patikrinimą mokesčių inspekcija nusprendė, kad sumažinti apmokestinamosios vertės vis dėlto nereikia. Taigi 2008 m. spalio 13 d. sprendimu mokesčių inspekcija pareikalavo papildomai sumokėti 367 081,58 EUR. Skundas, pateiktas dėl šio sprendimo dėl PVM, buvo patenkintas.

17. 2013 m. spalio mėn. 2-oji pareiškėja paprašė laikotarpiu nuo 2005 m. liepos mėn. iki 2013 m. gegužės mėn. taikyti palūkanas 367 081,58 EUR sumai. Išnagrinėjusi prašymą mokesčių inspekcija nusprendė, kad palūkanos taikytinos (10 021,32 EUR dydžio) pagal BAO 205a straipsnį laikotarpiu nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2013 m. balandžio 8 d. Skundą, pateiktą dėl šio sprendimo, teismas 2017 m. gegužės 29 d. iš dalies patenkino, priteisdamas 2-ajai pareiškėjai delspinigius už laikotarpį nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d. Kasaciniu skundu, kurį mokesčių inspekcija pateikė dėl šio sprendimo, ginčijamas tik delspinigių priteisimas už laikotarpį nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

18. *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas), turintis jurisdikciją nagrinėti abu kasacinius skundus, nemano, kad BAO 205 ir 205a straipsniuose įtvirtintos palūkanų taisyklės gali būti aiškinamos taip, kad atitiktų Sąjungos teisę, todėl 2018 m. spalio 24 d. nutartimi Teisingumo Teismui pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar iš Sąjungos teisės išplaukia tiesiogiai taikytina norma, kuria remdamasis apmokestinamasis asmuo, kuriam mokesčių inspekcija tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, laiku negrąžina PVM kredito, turi teisę reikalauti delspinigių, pareikšdamas šį reikalavimą mokesčių inspekcijai arba administraciniams teismams, nors nacionalinės teisės aktuose tokios palūkanas reglamentuojančios normos nėra?

Teigiamai atsakius į pirmąjį prejudicinį klausimą:

2. Ar ir tuo atveju, kai dėl atlygio sumažėjimo *ex post*, kaip tai reglamentuojama Direktyvos 2006/112/EB 90 straipsnio 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo įgijo teisę į PVM grąžinimą, pradėti skaičiuoti palūkanas yra leidžiama tik praėjus protingam laikotarpiui, kurį mokesčių inspekcija turi tam, kad patikrintų, ar apmokestinamojo asmens pareikštas reikalavimas yra teisingas?

3. Ar aplinkybė, kad valstybės narės nacionalinės teisės aktuose nėra normos, kuri reglamentuotų palūkanas už pavėluotą PVM kredito įskaitymą, reiškia, kad nacionaliniai teismai, apskaičiuodami palūkanas, privalo taikyti Direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie įsisteigę ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytą teisinę pasekmę ir tuo atveju, kai pagrindinės bylos nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį?“

19. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė Austrijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų

20. Visi trys prejudiciniai klausimai iš esmės susiję su klausimu, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama taikyti palūkanas už pirkimo PVM permoką arba sumokėto PVM susigrąžinimą (dažnai apibūdinamas kaip PVM kreditas), ir, jei taip, tai kiek. Kadangi antrasis ir trečiasis klausimai priklauso nuo to, ar į pirmąjį klausimą bus atsakyta teigiamai, pirmiausia nagrinėsiu pirmąjį klausimą.

21. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, remiasi prielaida, kad Austrijos teisėje palūkanos už pirkimo PVM permoką arba sumokėto PVM susigrąžinimą nenumatytos arba numatytos tik itin specifiniais atvejais. Šiuo aspektu negalima pagal analogiją taikyti BAO 205 straipsnyje numatytos bendros pelno mokesčiui galiojančios taisyklės. BAO 205a straipsnyje nuo 2012 m. sausio 1 d. taip pat numatytas tik toks atvejis, kai remiantis sprendimu PVM *ex post* sumažinamas, nepadidinant pirkimo PVM atskaitos. Dėl šios priežasties teismas kelia klausimą apie „iš Sąjungos teisės“ kylančią tiesiogiai taikytiną normą.

22. Šiuo atveju kalbama apie palūkanų už pirkimo PVM permoką arba sumokėto PVM susigrąžinimą taikymą. Taigi svarbiausiu susijusiu Sąjungos teisės aktu šioje srityje laikytina PVM direktyva, būtent jos 183 ir 90 straipsniai.

23. Taigi, siekiant atsakyti į pirmąjį klausimą, pirmiausia reikia patikslinti teisės į palūkanas pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius apimtį (šiuo klausimu žr. B.1 punktą) ir jos tiesioginį taikymą (šiuo klausimu žr. B.2 punktą). Be to, reikia aptarti tiesioginį PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio, kuris pats savaime nėra taikomas, taikymą pagal analogiją (šiuo klausimu žr. B.3 punktą) ir galimybes pagal Sąjungos teisę išaiškinti BAO 205 ir 205a straipsnius (šiuo klausimu žr. C punktą).

B. Dėl palūkanų už PVM permoką ir sumokėto PVM susigrąžinimą taikymo

1. PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnių turinys ir taikymo sritis

a) Palūkanų už pirkimo PVM permoką taikymas

24. Pirmiausia reikia nustatyti, ar asmenų teisė į palūkanas kyla iš PVM direktyvos. PVM direktyvoje nėra jokios konkrečios normos, kuri reglamentuotų palūkanas. PVM direktyvos 183 straipsnyje taip pat tiesiog nurodoma, kad valstybės narės gali skirtumą, atsirandantį atskaitytai PVM sumai viršijus mokėtino PVM sumą, grąžinti arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytomis sąlygomis.

25. Taigi, remiantis šios nuostatos tekstu, nenumatoma nei pareiga mokėti palūkanas už grąžintiną PVM skirtumą, nei data, nuo kurios šios palūkanos turi būti mokamos [4].

4 Žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 19 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 27 punktas).

26. Vis dėlto PVM direktyvos 183 straipsnis turi būti siejamas su 179 straipsniu. Kaip nustatyta PVM direktyvos 179 straipsnyje, apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina, kai iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą jis įgijo teisę. Taigi PVM direktyvos 179 straipsnyje numatytas privalomas mokėtino mokesčio už kiekvieną mokestinį laikotarpį įskaitymas. Jeigu mokestinis įsiskolinimas yra didesnis nei atskaitytas pirkimo PVM, dar reikia sumokėti (mažesnį) mokestį. Tačiau jei mokestinis įsiskolinimas yra mažesnis nei atskaitytas pirkimo PVM, atsiranda pirkimo PVM permoka, siejama su PVM direktyvos 183 straipsniu.

27. Remiantis šiuo PVM direktyvos 183 straipsnio ir apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą ryšiu, atsižvelgiant į neutralumo principą, yra suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Visų pirma ši teisė į atskaitą įgyvendinama *nedelsiant* visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atveju [5].

28. Be to, reikia priminti, kad pati teisė į atskaitą kyla iš PVM direktyvos 167–172 straipsnių, esančių jos skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, o šios direktyvos 178–183 straipsniai susiję tik su šios teisės įgyvendinimo tvarka [6]. Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad valstybės negali pažeisti mokesčių sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos [7]. Kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas grąžinamas ne per protingą terminą, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens patirti finansiniai nuostoliai dėl negalėjimo disponuoti aptariama pinigų suma būtų atlyginti sumokant delspinigius [8].

29. Taigi iš PVM direktyvos 183 straipsnio, siejamo su neutralumo principu, matyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip šioje byloje 1-asis pareiškėjas, turi teisę į palūkanas už neišmokėtą pirkimo PVM permoką.

b) Palūkanų už sumokėto PVM susigrąžinimą taikymas

30. Pritariant Komisijos nuomonei, tas pats pasakytina apie apmokestinamąjį asmenį, kuris, kaip antai 2-oji pareiškėja, iš pradžių tinkamai sumokėjo PVM ir pagal PVM direktyvos 90 straipsnį sumažinus apmokestinamąją vertę dabar, t. y. nuo sumažinimo momento, turi teisę į susigrąžinimą (vadinamasis PVM kreditas) mokesčių kreditoriaus atžvilgiu.

5 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 21 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 43 punktas), 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 32 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

6 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 44 punktas), šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 30 punktas) ir 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-338/98, EU:C:2001:596, 71 punktas).

7 Tai aiškiai nurodyta 2013 m. spalio 24 d. Sprendime *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 22 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendime *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 45 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendime *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 punktas).

8 Tai aiškiai nurodyta 2013 m. spalio 24 d. Sprendime *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 23 ir 24 punktai) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendime *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 51 punktas). Iš esmės tokia išvada pateikiama ir 2020 m. balandžio 23 d. Sprendime *Sole-Mizo ir Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 ir C-126/18, EU:C:2020:292, 36 punktas).

31. Abiem atvejais apmokestinamasis asmuo turėjo sumokėti per didelį PVM, kurį sumokėjo netiesiogiai per savo tiekėjus arba tiesiogiai valstybei. Taigi, atsižvelgiant į neutralumo principą, našta, susijusi su pavėluotu PVM direktyvos 90 straipsnyje numatytos apmokestinamosios vertės sumažinimu, niekuo nesiskiria nuo pavėluoto pirkimo PVM permokos sumokėjimo pagal 183 straipsnį. Dėl šios priežasties apmokestinamosios vertės sumažinimo atveju Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs[9], kad „valstybių narių pareigos grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktas mokesčių sumas kartu su palūkanomis principas išplaukia iš Sąjungos teisės“[10].

32. Taigi iš pradžių tinkamai apskaičiuotos PVM sumos, kurios turi būti grąžinamos dėl *ex post* sumažintos apmokestinamosios vertės, nes išnyko mokėjimo teisinis pagrindas, nuo šio momento taip pat turi būti grąžinamos su palūkanomis.

c) Palūkanų nenumatymas pagal PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnį?

33. Vis dėlto, priešingai, nei teigia Austrijos Respublika ir yra nurodyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą, iš PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio 2 dalies antro sakinio teksto negalima daryti išvados, kad valstybės narės gali visiškai atsisakyti taikyti palūkanas šiems reikalavimams. Jame nustatyta: „Jeigu grąžinant PVM įsisteigusiems apmokestinamiems asmenims pagal nacionalinę teisę delspinigiai nemokami, mokėtini delspinigiai yra lygūs delspinigiams arba lygiaverčiam mokesčiui, kuriuos PVM grąžinanti valstybė narė taiko pavėluotiems apmokestinamųjų asmenų PVM mokėjimams.“

34. Formuluotė „pagal nacionalinę teisę delspinigiai nemokami“ nereiškia, kad direktyvos leidėjas manė, jog nacionalinėje teisėje galima nenumatyti taisyklių, skirtų palūkanoms už pirkimo PVM susigrąžinimą apmokestinamiesiems asmenims.

35. Kaip matyti iš PVM grąžinimo direktyvos pirmos ir antros konstatuojamųjų dalių, iki direktyvos įsigaliojimo dabartine forma buvo didelių trūkumų įgyvendinant ir derinant valstybių narių įstatymus dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje. Siekiant pašalinti šiuos trūkumus, kaip matyti iš PVM grąžinimo direktyvos trečios konstatuojamosios dalies, buvo pagerinta įmonių padėtis. Taigi PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje buvo numatyta konkreti, visoms valstybėms narėms privaloma papildoma nuostata. Tuo atveju, jei nebūtų normų, kurios reglamentuotų palūkanas neįsisteigusių apmokestinamųjų asmenų reikalavimams grąžinti sumokėtą PVM, atitinkamai būtų taikomos taisyklės dėl pavėluotų mokėjimų valstybei.

36. Vis dėlto ši ypatingam atvejui skirta papildoma nuostata (PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio 2 dalies antras sakinys) jokiu būdu nedraudžia taikyti palūkanų visais kitais atvejais. Juo labiau kad pagal neutralumo principą (žr. šios išvados 28 punktą) reikalaujama taikyti palūkanas visais kitais atvejais.

d) Tarpinė išvada

37. Taigi iš PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnių, siejamų su neutralumo principu, matyti, kad valstybė narė privalo taikyti palūkanas už pirkimo PVM permoką ir reikalavimus grąžinti PVM dėl sumažėjusios apmokestinamosios vertės.

9 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 25 punktas).

10 Taip pat, tik PVM direktyvos 183 straipsnio atveju žr. 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Sole-Mizo ir Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.* (C-13/18 und C-126/18, EU:C:2020:292, 36 punktas).

2. Tiesiogiai taikytina teisė į palūkanas, kylanti iš PVM direktyvos 183 straipsnio arba 90 straipsnio, siejamų su neutralumo principu?

38. Toliau reikia išnagrinėti, ar pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, siejamus su neutralumo principu, suteikiama tiesiogiai taikytina teisė į palūkanas. Kaip mano Austrijos Respublika, į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai. Pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, siejamus su neutralumo principu, neabejotina, kad palūkanos iš esmės turi būti taikomos. Vis dėlto konkrečios sąlygos, pavyzdžiui, palūkanų norma ar palūkanų taikymo pradžia, Sąjungos teisėje nėra numatytos.

39. Nustatant palūkanas valstybėms narėms suteikiama įgyvendinimo diskrecija [11]. Tas pats pasakytina ir apie reikalavimui susigrąžinti sumokėtą PVM taikomas palūkanas pagal PVM direktyvos 90 straipsnį [12].

40. Šią įgyvendinimo diskreciją ne kartą patvirtino Teisingumo Teismas. Pavyzdžiui, nuostata, numatanti, kad permoka grąžinama per 45 dienas nuo pranešimo apie mokestį iki palūkanų skaičiavimo pradžios, savaime atitinka PVM direktyvos 183 straipsnį [13].

41. Taigi valstybės narės savo nacionalinėje teisėje turi nustatyti palūkanų taikymo sąlygas. Atsižvelgiant į skirtingas Sąjungoje egzistuojančias valiutų zonas su skirtingu infliacijos lygiu ir skirtingomis palūkanų normomis, toks PVM direktyvos turinio atvirumas yra suprantamas. PVM direktyvos 183 ar 90 straipsniai, siejami su neutralumo principu, nustatant konkrečią teisę į palūkanų taikymą apmokestinamojo asmens naudai negali būti taikomi tiesiogiai.

3. PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio taikymas pagal analogiją?

42. Šiuo atveju, pritariant Austrijos Respublikai, taip pat negalima pagal analogiją taikyti PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio, kaip akivaizdžiai svarsto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo trečiajame klausime. Žinoma, šis straipsnis yra pakankamai konkretus ir tikslus, todėl būtų tiesiogiai taikomas. Tačiau pagal jį valstybė narė įpareigojama taikyti tam tikras palūkanų taisykles tik užsienyje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris nevykdo vidaus sandorių.

43. Iš to išplaukia, kad neperkėlusi šios palūkanų taisyklės šalies viduje įsisteigusio apmokestinamojo asmens (arba apmokestinamojo asmens, vykdančio vidaus sandorius) atveju, Austrija nepažeidė PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio. Todėl tiesioginio direktyvos taikymo prasmė ir tikslas šiuo atveju netaikomi. Reikia ir privalu vengti, kad valstybė gautų naudos dėl Sąjungos teisės nesilaikymo [14].

44. Be to, taip pat nėra ir nenumatytos teisinio reguliavimo spragos, kuri yra taikymo pagal analogiją sąlyga. Kaip nurodyta pirma (35 ir 36 punktai), iki PVM grąžinimo direktyvos įsigaliojimo dabartine forma buvo didelių trūkumų grąžinant PVM apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies viduje. Tačiau neatrodo, kad įstatymų leidėjas būtų manęs, jog nacionalinėje teritorijoje įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų atveju tokie trūkumai egzistuoja, antraip būtų reglamentavęs ne tik šį ypatingą atvejį.

11 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Sole-Mizo ir Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 ir C-126/18, EU:C:2020:292, 37 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas – autonomija), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 punktas), 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ir 64 punktai) ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 punktas).

12 Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 50 ir 61 punktai).

14 Tai aiškiai nurodyta 2012 m. sausio 24 d. Sprendime *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 38 punktas), 1994 m. liepos 14 d. Sprendime *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 22 ir 23 punktai) ir 1986 m. vasario 26 d. Sprendime *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 49 punktas).

45. Be to, nesusijusios direktyvos taikymas pagal analogiją šioje byloje reikštų, kad nepaisoma iš PVM direktyvos kylančio Sąjungos teisės aktų leidėjo vertinimo. Formuluodamas PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, jis pirkimo PVM permokos ir sumokėto PVM susigrąžinimo reikalavimo įgyvendinimą ir palūkanų taikymą perleido valstybėms narėms. Teisingumo Teismas nurodo, kad valstybės narės turi įgyvendinimo diskreciją [15]. Ši diskrecija pagal analogiją taikant PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio būtų apeita.

4. Tarpinė išvada

46. PVM direktyvos 183 ir 90 straipsniuose, siejamuose su neutralumo principu, nenumatytos jokios tiesiogiai taikytinos su palūkanomis susijusios taisyklės apmokestinamojo asmens naudai. Šiuo aspektu nėra pakankamo apibrėžtumo, kiek tai susiję su palūkanų norma ir skaičiavimo pradžia. Vis dėlto tai niekaip nekeičia aplinkybės, kad pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, siejamus su neutralumo principu, palūkanų nustatymo taisyklės yra reikalingos. Taip pat negalima pagal analogiją taikyti PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio.

C. Valstybių narių įgyvendinimo diskrecijos ribos: lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai

47. Kadangi PVM direktyvoje tiesiogiai taikytinos su palūkanomis susijusios taisyklės nenumatytos, teisės į palūkanas nustatymas iš esmės priklauso valstybių narių kompetencijai. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, šiuo klausimu jos turi įgyvendinimo diskreciją [16] ir gali nustatyti teisės į palūkanas įgyvendinimo sąlygas.

48. Vis dėlto PVM grąžinimo taisyklės neturi būti mažiau palankios, nei reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų neturi tapti praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti pagal Sąjungos teisę suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) [17].

49. Šie principai daro įtaką nacionalinės teisės taikymui ir išaiškinimui nacionaliniuose teismuose. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, nacionalinis teismas turėtų užtikrinti visišką Sąjungos teisės, šiuo atveju PVM direktyvos, veiksmingumą, prireikus savo iniciatyva netaikydamas savo pateikto aiškinimo, nes toks aiškinimas nesuderinamas su Sąjungos teise [18]. Nacionalinis teismas turi atsižvelgti į visą nacionalinės teisės sistemą, siekdamas nustatyti, kokiu mastu ji turi būti taikoma, kad būtų išvengta su Sąjungos teise nesuderinamo rezultato [19].

15 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 punktas), 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ir 64 punktai), 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 punktas) ir 2001 m. spalio 25 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (C-78/00, EU:C:2001:579, 32 punktas).

16 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Sole-Mizo ir Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 ir C-126/18, EU:C:2020:292, 37 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas – autonomija), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 29 punktas).

17 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UR (Advokatų apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 25 punktas), 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 punktas) ir 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24 punktas).

18 Tai aiškiai nurodyta 2020 m. liepos 16 d. Sprendime *UR (Advokatų apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 30 punktas), žr. atitinkamai 2020 m. kovo 4 d. Sprendimą *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 61 punktas) ir 2020 m. kovo 5 d. Sprendimą *OPR-Finance* (C-679/18, EU:C:2020:167, 44 punktas). Šiuo klausimu taip pat 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 punktas).

19 Panašiai 2020 m. kovo 4 d. Sprendime *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 59 punktas) ir 2016 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Ognyanov* (C-554/14, EU:C:2016:835, 59 ir 66 punktai).

50. Vis dėlto dar reikia, kad teismas turėtų tokią galimybę. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, BAO 205 ir 205a straipsnių tekstas, tikslas ir struktūra aiškiai rodo, kad „pavėluotai įskaityto PVM atveju“ jos netaikomos. Vis dėlto galbūt galimas Sąjungos teisę atitinkantis aiškinimas arba šių nuostatų taikymas pagal analogiją. Nesant nuostatų, reglamentuojančių PVM permoką, gali atsirasti nenumatyta teisinio reguliavimo spraga. Ši spraga 2-osios pareiškėjos atveju galėtų būti panaikinta, pvz., pagal analogiją taikant kitoms mokesčių rūšims galiojančias palūkanų nustatymo taisykles (pvz., BAO 205 straipsnis), remiantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

51. 1-ojo pareiškėjo atveju – tai, kad pateikus skundą mokestinis įsiskolinimas sumažinamas arba, atvirkščiai, teisė į pirkimo PVM atskaitą padidėja, susidariusiai pirkimo PVM permokai (t. y. PVM direktyvos 183 straipsnyje nurodytam likučiui) lemiamos reikšmės neturi. Taigi galbūt šiuo atveju vis dėlto gali būti svarstomas platesnis BAO 205a straipsnio aiškinimas pagal Europos Sąjungos teisę, laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų.

52. Kadangi ne kiekvieną nacionalinės teisės normą galima aiškinti nepažeidžiant Sąjungos teisės, kaip, be kita ko, matyti iš valstybių narių įsipareigojimo atlyginti žalą už Sąjungos teisės pažeidimus[20], galiausiai tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali dėl jų priimti sprendimą.

53. Kadangi į pirmąjį prejudicinį klausimą buvo atsakyta neigiamai, nebereikia atskirai atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus.

VI. Išvada

54. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) pateiktą pirmąjį prejudicinį klausimą:

Iš Sąjungos teisės, šiuo atveju PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnių, siejamų su neutralumo principu, matyti, kad pirkimo PVM permokai pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, kaip ir teisės į PVM grąžinimą, atsirandančios dėl apmokestinamosios vertės patikslinimo pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, atveju, iš esmės turi būti nustatomos palūkanos, jeigu jos negrąžinamos per protingą terminą. Vis dėlto tiesiogiai taikytinos direktyvos taisyklės, susijusios su konkrečiu palūkanų šioms teisėms nustatymu, nėra. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi padaryti viską, kas priklauso jo kompetencijai, kad būtų pasiektas Sąjungos teisę atitinkantis rezultatas, pavyzdžiui, taikydamas analogiją arba plačiau aiškindamas nacionalinę teisę pagal Europos Sąjungos teisę.

20 Šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 24 d. Sprendimą *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 42 ir 43 punktai), 2006 m. liepos 4 d. Sprendimą *Adeneler ir kt.* (C-212/04, EU:C:2006:443, 112 punktas) ir 1994 m. liepos 14 d. Sprendimą *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 27 punktas).