TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gegužės 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – 183 straipsnis – PVM permokos grąžinimas – Delspinigiai – Nacionalinės teisės normų nebuvimas – Mokesčių neutralumo principas – Tiesioginis Sąjungos teisės nuostatų taikymas – Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo principas“

Byloje C-844/19

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija) 2019 m. spalio 24 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. lapkričio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą bylose

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, buvusi *Finanzamt Graz-Stadt*,

prieš

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, buvusią *Finanzamt Judenburg Liezen*,

technoRent International GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (pranešėjas) ir I. Ziemele,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch ir F. Koppensteiner,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

susipažinęs su 2021 m. sausio 21 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva), 90 straipsnio 1 dalies ir 183 straipsnio, taip pat dėl 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), 27 straipsnio 2 dalies antros pastraipos išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant du ginčus: pirma, fizinio asmens CS ginčą su *Finanzamt Österreich*, *Dienststelle Judenburg Liezen* (Austrijos mokesčių inspekcija, Judenburgo Lyzeno skyrius, Austrija), buvusia *Finanzamt Judenburg Liezen* (Judenburgo Lyzeno mokesčių inspekcija), ir, antra, *Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt* (Austrijos mokesčių inspekcija, Graco miesto tarnyba), buvusios *Finanzamt Graz-Stadt* (Graco miesto mokesčių inspekcija), ginčą su *technoRent International GmbH*, Vokietijoje įsteigta bendrove.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5 Minėtos direktyvos 183 straipsnyje nustatyta:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta [pridėtinės vertės mokesčio (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.“

Direktyva 2008/9

6 Direktyvos 2008/9 1–3 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(1) Įgyvendinimo taisyklės, išdėstytos 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyvoje 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka [OL L 331, 1979, p. 11], sukelia didelių sunkumų tiek valstybių narių administracinėms institucijoms, tiek įmonėms.

(2) Toje direktyvoje nustatyta tvarka turėtų būti iš dalies pakeista atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį įmonėms pranešama apie sprendimus dėl prašymų grąžinti PVM. Tuo pat metu turėtų būti nustatyta, kad įmonės taip pat privalo pateikti atsakymus per nustatytus laikotarpius. Be to, tvarka turėtų būti supaprastinta ir modernizuota, suteikiant galimybę naudoti šiuolaikines technologijas.

(3) Taikant naują tvarką turėtų pagerėti įmonių padėtis, kadangi valstybės narės turi mokėti delspinigius, jei PVM grąžinamas pavėluotai, ir bus sustiprinta įmonių teisė apskųsti.“

7 Kaip matyti iš Direktyvos 2008/9 1 straipsnio, šioje direktyvoje nustatomos PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka šios direktyvos 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, išsamios taisyklės.

8 Minėtos direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad PVM grąžinanti valstybė narė apie savo sprendimą patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM pareiškėjui praneša per keturis mėnesius nuo tos dienos, kai ta valstybė narė gavo prašymą.

9 Direktyvos 2008/9 21 straipsnyje nurodyta, kad, jei PVM grąžinanti valstybė narė paprašo papildomos informacijos, laikotarpis, per kurį turi būti priimtas sprendimas dėl tokio grąžinimo, yra bent šeši mėnesiai, ir aštuoni mėnesiai, jei ši valstybė narė prašo daugiau papildomos informacijos.

10 Šios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu prašymas grąžinti PVM patenkinamas, PVM grąžinanti valstybė narė grąžina patvirtintą sumą ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo 19 straipsnio 2 dalyje nurodyto termino pabaigos arba, jeigu buvo prašyta papildomos arba daugiau papildomos informacijos, nuo 21 straipsnyje nurodytų terminų pabaigos.“

11 Minėtos direktyvos 26 straipsnis suformuluotas taip:

„Jei PVM grąžinamas po paskutinės grąžinimui skirtos dienos, nurodytos 22 straipsnio 1 dalyje, delspinigius pareiškėjui PVM grąžinanti valstybė narė moka nuo PVM grąžinimo sumos, kuri turi būti išmokėta.

<…>“

12 Tos pačios direktyvos 27 straipsnyje numatyta:

„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.“

Austrijos teisė

13 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos *Bundesabgabenordnung* (Federalinis mokesčių kodeksas, *BGBl.* 194/1961) (toliau – BAO) 205 straipsnyje „Su reikalavimu siejamos palūkanos“ numatyta:

„(1) Už pajamų ir pelno mokesčių permokas, susidariusias pagal pranešimus apie mokėtiną mokestį, neatsižvelgiant į avansinius mokėjimus (3 dalis), palyginus su išankstiniais mokėjimais arba su anksčiau apskaičiuota mokesčių suma, turi būti skaičiuojamos palūkanos už laikotarpį nuo metų, einančių po metų, kuriais atsirado mokestinis reikalavimas, spalio 1 d. iki minėtų pranešimų pateikimo dienos (su reikalavimu siejamos palūkanos). Ši nuostata *mutatis mutandis* taikoma permokoms, susidariusioms dėl:

a) pranešimų apie mokėtiną mokestį panaikinimo,

<…>

(2) Metinė palūkanų norma yra 2 % didesnė 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.

<…>“

14 BAO 205bis straipsnyje „Su skundu siejamos palūkanos“, kuris taikomas nuo 2012 m. sausio 1 d., nustatyta:

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

<…>

(4) Metinė palūkanų norma yra 2 % didesnė už bazinę palūkanų normą. Palūkanos, kurių suma nesiekia 50 EUR, nenustatomos.“

15 Dėl apmokestinamųjų asmenų, kurie nėra įsisteigę Austrijoje ir joje nevykdo veiklos, pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos (*BGBl.* II 158/2014) 1995 m. balandžio 21 d. *Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird* (Federalinio finansų ministro nutarimas, nustatantis specialią atskaitytino pirkimo mokesčio grąžinimo užsienio verslininkams tvarką) (*BGBl.* 279/1995) 3 straipsnyje numatyta, kad, kiek tai susiję su kitose valstybėse narėse įsisteigusiais apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu pasibaigus 4 mėnesių ir 10 darbo dienų laikotarpiui po to, kai mokesčių administratorius gavo prašymą grąžinti PVM, šis administratorius nesumoka grąžintinos sumos, apmokestinamojo asmens naudai turi būti nustatyta kompensacija už vėlavimą, kuri yra 2 % nuo laiku negrąžintos mokesčio sumos. Jeigu mokesčių administratorius pareikalauja papildomos informacijos, šis laikotarpis siekia 6 mėnesius ir 10 darbo dienų, o antrojo priminimo atveju – 8 mėnesius ir 10 darbo dienų. Antroji kompensacija už vėlavimą, kurios dydis yra 1 % nuo negrąžintos sumos, turi būti nustatyta, jei mokesčio suma negrąžinama net ir praėjus trims mėnesiams

nuo minėto laikotarpio pabaigos. Galiausiai trečioji kompensacija už vėlavimą, kurios dydis taip pat yra 1 % nuo negrąžintos sumos, turi būti nustatyta, jei mokesčio suma negrąžinama net ir praėjus trims mėnesiams nuo laikotarpio, per kurį turėjo būti išmokėta antroji kompensacija už vėlavimą, pabaigos.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

16 CS valdo viešbutį Austrijoje. 2007 m. rugpjūčio mėn. preliminarioje PVM deklaracijoje jis nurodė 60 689,28 EUR PVM permoką.

17 Vis dėlto 2007 m. spalio 18 d. sprendimu Judenburgo Lyzeno mokesčių inspekcija, atlikusi patikrinimą, nustatė tik 14 689,28 EUR PVM permoką CS naudai.

18 CS apskundė šį sprendimą. 2013 m. gegužės 15 d. *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas, Austrija) patenkino jo skundą. Vėliau visa CS deklaruotos permokos suma buvo įskaityta į jo mokesčių sąskaitą.

19 2013 m. gegužės 30 d. CS, remdamasis BAO 205bis straipsniu, pateikė prašymą sumokėti palūkanas nuo aptariamos PVM permokos, skaičiuojant jas nuo 2012 m. sausio 1 d., t. y. nuo minėtos nuostatos įsigaliojimo dienos. 2013 m. birželio 10 d. sprendimu Judenburgo Lyzeno mokesčių inspekcija šį prašymą atmetė.

20 Tą sprendimą CS apskundė *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija), tačiau skundas buvo atmestas. Minėto teismo teigimu, BAO 205bis straipsnis netaikomas tokioms kaip šioje byloje nagrinėjamoms situacijoms, kai, apskundus pirminį mokesčių inspekcijos sprendimą, apmokestinamajam asmeniui grąžinama PVM permoka.

21 Dėl minėto teismo priimto sprendimo CS pateikė kasacinį skundą *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija).

22 2003–2004 m. *technoRent International* Austrijoje pardavinėjo mechanizmus, kurie šioje valstybėje narėje buvo apmokestinami PVM. Preliminarioje PVM deklaracijoje už 2005 m. gegužės mėn. ši bendrovė nurodė 367 081,58 EUR dydžio PVM kreditą dėl to, kad pardavus šiuos mechanizmus buvo sumažinta jų pardavimo kaina.

23 2006 m. liepos mėn. buvo pradėtas minėtų mechanizmų pardavimo patikrinimas. 2008 m. kovo 10 d. *technoRent International* nurodyta suma buvo įskaityta į šios bendrovės mokesčių sąskaitą. Tačiau po šio patikrinimo Graco miesto mokesčių inspekcija nusprendė, kad pardavimo kaina neturėjo būti koreguojama, todėl PVM permokos grąžinti nereikėjo. Vėliau mokesčių administratorius susigrąžino į *technoRent International* mokesčių sąskaitą pervestą sumą.

24 Dėl tokio sprendimo minėta bendrovė pateikė skundą, 2013 m. balandžio 8 d. *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas) jį patenkino. 2013 m. gegužės 10 d. 367 081,58 EUR suma vėl buvo įskaityta į *technoRent International* mokesčių sąskaitą.

25 2013 m. spalio 21 d. *technoRent International*, remdamasi Teisingumo Teismo jurisprudencija PVM srityje, paprašė sumokėti palūkanas nuo 367 081,58 EUR sumos už laikotarpį nuo 2005 m. liepos mėn. iki 2013 m. gegužės mėn. 2014 m. vasario 4 d. sprendimu Graco miesto mokesčių inspekcija iš dalies patenkino šį prašymą ir priteisė palūkanas už laikotarpį nuo 2012 m. sausio 1 d., t. y. nuo BAO 205bis straipsnio įsigaliojimo dienos, iki 2013 m. balandžio 8 d., t. y. dienos, kai buvo priimtas *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas) sprendimas.

26 Graco miesto mokesčių inspekcijos sprendimą tiek, kiek juo iš dalies atmestas *technoRent International* prašymas, ši bendrovė apskundė *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas). 2017 m. gegužės 29 d. sprendime minėtas teismas nusprendė, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM srityje, *technoRent International* turi teisę gauti palūkanas ir už laikotarpį nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d.

27 Dėl tokio sprendimo Graco miesto mokesčių inspekcija pateikė kasacinį skundą *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas).

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Austrijos mokesčių teisėje nėra jokių bendrųjų taisyklių dėl palūkanų taikymo mokesčių kreditams, nes BAO 205 straipsnyje kalbama tik apie pajamų ir pelno mokesčių sritį, o šio įstatymo 205bis straipsnyje numatytos tik su skundu siejamos palūkanos.

29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, dėl pavėluoto PVM permokos grąžinimo, kurio siekiama jam pateiktame pirmajame kasaciniame skunde, Teisingumo Teismas jau ne kartą yra nusprendęs, kad apmokestinamajam asmeniui turi būti sumokėti delspinigiai, jei permoka nebuvo grąžinta per protingą terminą. Tačiau ši Teisingumo Teismo jurisprudencija susijusi su situacijomis, kai nagrinėjamose valstybių narių teisės sistemose, skirtingai nei Austrijos teisėje, buvo įtvirtintos bendrosios teisės normos, pagal kurias atitinkama valstybė narė turėjo sumokėti apmokestinamajam asmeniui delspinigius neteisėto delsimo grąžinti PVM permoką atveju.

30 Taigi kyla klausimas, ar, nesant tokių teisės normų, Sąjungos teisė, visų pirma PVM direktyvos 183 straipsnis, gali būti aiškinama taip, kad joje yra įtvirtinta tiesiogiai taikoma teisės norma, kuria apmokestinamasis asmuo gali remtis, kad būtų pripažinta jo teisė gauti delspinigius už pavėluotą PVM permokos grąžinimą. Šiuo klausimu minėtas teismas pažymi, kad Direktyvos 2008/9 27 straipsnio 2 dalies antra pastraipa nėra grindžiama principu, jog pagal Sąjungos teisę apmokestinamajam asmeniui būtinai turėtų būti pripažinta teisė gauti tokius delspinigius. Jeigu vis dėlto Sąjungos teisę reikėtų aiškinti taip, kad tokia teisė egzistuoja, ši nuostata netektų savo taikymo srities.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jam pateiktas antrasis kasacinis skundas susijęs ne su PVM permoka, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, bet su PVM apmokestinamosios vertės sumažinimu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį. Todėl reikėtų išsiaiškinti, ar – jeigu Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisę, turėtų būti taikoma tokiu atveju – Sąjungos teisėje yra tiesiogiai taikomų teisės normų, pagal kurias, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama šioje byloje, kai mokesčių administratorius laiku negrąžina PVM kredito, apmokestinamajam asmeniui pripažįstama teisė į delspinigius, todėl jis gali pasinaudoti šia teise ir kreiptis į šį mokesčių administratorių ar administracinius teismus, net jei nacionalinėje teisėje nėra numatyta delspinigių už panašius mokesčių kreditus.

32 Be to, jeigu tokia teisė egzistuotų ir PVM direktyvos 183 straipsnyje, ir šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytais atvejais, kiltų klausimas, nuo kurio momento turi būti skaičiuojami delspinigiai, ir klausimas, ar, nesant Austrijos teisėje šį klausimą reglamentuojančių nuostatų, turi būti taikoma Direktyvos 2008/9 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta teisinė pasekmė Austrijoje neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, net jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nagrinėjamos bylos nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

33 Tokiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui 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 delspinigius reglamentuojančios normos nėra?

Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

2. Ar ir tuo atveju, kai dėl kainos sumažėjimo *a posteriori*, kaip tai reglamentuojama [PVM] direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo įgijo teisę į PVM grąžinimą, pradėti skaičiuoti delspinigius 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 delspinigius už pavėluotą PVM kredito įskaitymą, reiškia, kad nacionaliniai teismai, apskaičiuodami delspinigius, privalo taikyti Direktyvos [2008/9] 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytą teisinę pasekmę ir tuo atveju, kai pagrindinės bylos aplinkybės nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį?“

Dėl prejudicinių klausimų

34 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad grąžinimo, kurį lėmė apmokestinamosios vertės patikslinimas pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, kaip ir PVM permokos grąžinimo pagal šios direktyvos 183 straipsnį, atveju turi būti mokami delspinigiai, jei permoka negrąžinama per protingą terminą, ir prireikus – kokios taisyklės taikytinos mokant šiuos delspinigius.

Dėl delspinigių mokėjimo

35 Dėl PVM permokos grąžinimo pagal PVM direktyvos 183 straipsnį reikia priminti, kad, kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, šios direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė iš karto taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 38 punktą ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 33 punktą).

36 Iš tiesų atskaitos, taigi, ir grąžinimo, sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 punktas).

37 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM direktyvos 183 straipsnyje numatytą tvarką, ši tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa šio mokesčio našta ar jos dalis (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 33 punktas ir 2020 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 35 punktas).

38 Visų pirma tokia tvarka turi leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis sąlygomis susigrąžinti visą dėl PVM permokos atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad permoka turi būti sugrąžinta per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 33 punktas).

39 Jeigu tuo atveju, kai PVM permoka negrąžinama per protingą terminą, apmokestinamasis asmuo neturi teisės į delspinigius, reiškia, kad jo padėtis pablogėja, o tai prieštarauja mokesčių neutralumo principui.

40 Vadinasi, nors PVM direktyvos 183 straipsnyje nenumatyta nei pareigos mokėti delspinigius už grąžintiną PVM permoką, nei momento, nuo kurio šie delspinigiai turi būti mokami, pagal PVM apmokestinimo sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad finansiniai nuostoliai, atsiradę dėl PVM permokos grąžinimo pasibaigus protingam terminui, būtų kompensuojami sumokant delspinigius (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 25 punktas ir 2020 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 40 punktas).

41 Tas pats pasakytina, kaip savo išvados 31 punkte pažymėjo generalinė advokatė, ir apie PVM grąžinimą, kurį lemia PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytas PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas.

42 Tokiu atveju apmokestinamajam asmeniui taip pat atsiranda grąžintina PVM permoka, taigi jis patiria finansinių nuostolių, nes negali disponuoti aptariamomis pinigų sumomis. Tačiau jeigu tuo atveju, kai mokesčių administratorius negrąžina šios permokos per protingą terminą, apmokestinamasis asmuo neturi teisės į delspinigius, reiškia, kad jo padėtis pablogėja, ir taip pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas.

43 Šios išvados nepaneigia ir Direktyvos 2008/9 27 straipsnio 2 dalies antra pastraipa.

44 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad, net jeigu šioje nuostatoje yra aiškiai nurodyta situacija, kai valstybės narės teisėje nenumatyta taikyti delspinigių PVM permokos negrąžinimo per protingą terminą atveju, iš šios nuostatos formuluotės negalima daryti išvados, jog tai, kad tokiais atvejais nacionalinėje teisėje nėra numatytas delspinigių mokėjimas, būtų suderinama su Sąjungos teise.

45 Antra, kaip savo išvados 35 punkte pažymėjo generalinė advokatė, iš Direktyvos 2008/9 1–3 konstatuojamųjų dalių matyti, kad iki šios direktyvos priėmimo galiojusios nuostatos dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nebuvo įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, tvarkos sukėlė didelių problemų tiek valstybių narių administracinėms institucijoms, tiek įmonėms, todėl pastarųjų padėtis turėjo būti pagerinta, nes pavėluoto grąžinimo atveju valstybės narės yra įpareigotos mokėti delspinigius.

46 Darytina išvada, kad Direktyvos 2008/9 27 straipsnio 2 dalies antra pastraipa yra papildoma nuostata, kuria siekiama apsaugoti PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusius apmokestinamuosius asmenis tuo atveju, kai šios direktyvos priėmimo dieną šios valstybės narės teisėje, pažeidžiant mokesčių neutralumo principą, nebuvo numatyta pareigos taikyti delspinigius už pavėluotą PVM grąžinimą.

Dėl nacionalinio teismo pareigų

47 Dėl klausimo, pagal kokias taisykles grąžinimo, kurį lėmė apmokestinamosios vertės patikslinimas pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, atveju arba šios direktyvos 183 straipsnyje numatyto PVM permokos grąžinimo atveju turi būti mokami delspinigiai, jei permoka negrąžinama per protingą terminą, reikia pažymėti, kad šiose nuostatose nepateikta tikslesnės informacijos šiuo klausimu, ir ypač, kiek tai susiję su taikytinų delspinigių dydžiu ir diena, nuo kurios jie turi būti mokami.

48 Primintina, jog iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnyje numatytos teisės į PVM skirtumo grąžinimą įgyvendinimas iš esmės priskiriamas valstybių narių procesiniam savarankiškumui, ribojamam proporcingumo ir veiksmingumo principais. Nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM permokos grąžinimo tvarką, tokia tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 22 ir 24 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

49 Tas pats pasakytina apie delspinigių taikymo tvarką, kiek tai susiję su PVM grąžinimu dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo pagal minėtos direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, nes ši tvarka nereglamentuojama toje direktyvoje.

50 Kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Austrijos teisėje nėra teisės aktų, numatančių apmokestinamųjų asmenų, kaip antai nurodytų šiame prašyme, teisę į delspinigius, kai PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytas grąžinimas dėl apmokestinamosios vertės patikslinimo arba šios direktyvos 183 straipsnyje nustatytas PVM permokos grąžinimas neįvykdomas per protingą terminą. Be to, dėl Direktyvos 2008/9 27 straipsnio pažymėtina, kad pagrindinės bylos aplinkybės nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį, nes ja, kaip matyti iš jos 1 straipsnio, siekiama reglamentuoti tik PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir atitinka tam tikras sąlygas, tvarką.

51 Taigi, atsižvelgiant į šio sprendimo 48 punkte nurodytą valstybių narių turimą laisvę nustatyti PVM grąžinimo tvarką, Direktyvos 2008/9 27 straipsnis negali būti taikomas net pagal analogiją, įskaitant klausimą dėl laikotarpio, už kurį pagal šią nuostatą turi būti mokami delspinigiai. Be to, kaip savo išvados 44 punkte pažymėjo generalinė advokatė, Sąjungos teisėje nėra jokios teisinio reguliavimo spragos, kurią turėtų užpildyti toks šioje nuostatoje įtvirtintų taisyklių taikymas pagal analogiją.

52 Vis dėlto būtina priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, nacionalinės administracinės valdžios institucijos ir teismai, įpareigoti taikyti Sąjungos teisės nuostatas pagal savo atitinkamą kompetenciją, privalo užtikrinti visišką šių nuostatų veiksmingumą (2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 91 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Konkrečiai kalbant, Sąjungos teisę atitinkantis nacionalinės teisės aiškinimo principas, pagal kurį nacionaliniai teismai nacionalinę teisę turi aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į Sąjungos teisėje nustatytus reikalavimus, pagrįstas pačia Sutarčių sistema, nes sudaro sąlygas, kad nacionaliniai teismai, nagrinėdami gautas bylas, pagal jiems suteiktą jurisdikciją užtikrintų visišką Sąjungos teisės veiksmingumą (2019 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *A. K. ir kt. (Aukščiausiojo Teismo Drausmės bylų kolegijos nepriklausomumas)*, C-585/18, C-624/18 ir C-625/18, EU:C:2019:982, 159 punktas). Ši pareiga nacionalinę teisę aiškinti laikantis Sąjungos teisės reiškia, kad nacionalinis teismas prireikus turi atsižvelgti į visą nacionalinės teisės sistemą, siekdamas nustatyti, kokiu mastu ji turi būti taikoma, kad būtų išvengta su Sąjungos teise nesuderinamo rezultato (2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

54 Vis dėlto Sąjungos teisę atitinkančio nacionalinės teisės aiškinimo principas turi tam tikras ribas. Taigi nacionalinio teismo pareigą remtis Sąjungos teisės turiniu aiškinant ir taikant atitinkamas nacionalinės teisės normas riboja bendrieji teisės principai, įskaitant teisinio saugumo principą, ir ši pareiga negali būti pagrindas nacionalinę teisę aiškinti *contra legem* (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Pöpperl*, C-187/15, EU:C:2016:550, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

55 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, turės įvertinti, ar galima užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą, atsižvelgiant į visą nacionalinę teisę ir pagal analogiją taikant nacionalinės teisės nuostatas.

56 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į tris klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir 183 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinami taip, kad grąžinimo dėl apmokestinamosios vertės patikslinimo pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį atveju, kaip ir šios direktyvos 183 straipsnyje numatyto PVM permokos grąžinimo atveju, turi būti mokami delspinigiai, jei grąžinimas neįvykdomas per protingą terminą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neperžengdamas savo jurisdikcijos ribų, turi padaryti viską, kad užtikrintų visapusišką šių nuostatų veiksmingumą, aiškindamas nacionalinę teisę taip, kad ši atitiktų Sąjungos teisę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinių bylų šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamose bylose, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalis ir 183 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinami taip, kad grąžinimo dėl apmokestinamosios vertės patikslinimo pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį atveju, kaip ir šios direktyvos 183 straipsnyje numatyto pridėtinės vertės mokesčio permokos grąžinimo atveju, turi būti mokami delspinigiai, jei grąžinimas neįvykdomas per protingą terminą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neperžengdamas savo jurisdikcijos ribų, turi padaryti viską, kad užtikrintų visapusišką šių nuostatų veiksmingumą, aiškindamas nacionalinę teisę taip, kad ši atitiktų Sąjungos teisę.

Parašai.