

Laikina versija

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 teisės atitinkamo aiškinimo principas“

Byloje C-844/19

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija) 2019 m. spalio 24 d. nutartimi, kuri 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, buvusi *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,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs 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 generalinio advokato išvada,

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 šalieji PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra šalieji 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), buvusią *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 steigta 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 vykdžius sandorą, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė būti atskaita 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 jį pačią nustatytais 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) Gyvendinimo taisyklės, išdėstytos 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyvoje 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiems asmenims, kurie nėra šalieji šalies teritorijoje, tvarka [OL L 331, 1979, p. 11], sukelia didelį sunkumą tiek valstybių narių administracinėms institucijoms, tiek žmonėms.“

(2) Toje direktyvoje nustatyta tvarka turėtų būti iš dalies pakeista atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį žmonėms pranešama apie sprendimus dėl prašymų grąžinti PVM. Tuo pat metu turėtų būti nustatyta, kad žmonės 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 žmonių padėtis, kadangi valstybės narės turi mokėti

delspinigius, jei PVM grąžinamas pavoluotai, ir bus sustiprinta žmonių teisė apskųsti.“

7 Kaip matyti iš Direktyvos 2008/9 1 straipsnio, šioje direktyvoje nustatomos PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų 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 nurodyto termino 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. Delspinigį norma yra lygi delspinigį normai, taikomai grąžinant PVM apmokestinamiems asmenims, sąsisteigusiems PVM grąžinančioje valstybėje narėje pagal tos valstybės narės nacionalinę teisę.

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

Austrijos teisė

13 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos *Bundesabgabenordnung* (Federalinis mokesčių kodeksas, *BGBI.* 194/1961) (toliau – BAO) 205 straipsnyje „Su reikalavimu siejamos palėkanos“ 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 palėkanos už laikotarpį nuo metų, einančio po metų, kuriais atsirado mokestinis reikalavimas, spalio 1 d. iki minėto pranešimo pateikimo dienos (su reikalavimu siejamos palėkanos). Ši nuostata *mutatis mutandis*

taikoma permokoms, susidariusioms d?l:

a) pranešim? apie mok?tin? mokest? panaikinimo,

<...>

(2) Metin? pal?kan? norma yra 2 % didesn? už bazin? pal?kan? norm?. Su reikalavimu siejamos pal?kanos, kuri? suma nesiekia 50 EUR, nenustatomos. Su reikalavimu siejamos pal?kanos nustatomos ne ilgesniam nei 48 m?nesi? laikotarpiui.

<...>“

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

„(1) Jeigu jau sumok?tas mokestinis ?siskolinimas, kurio suma tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso nuo skundo d?l administracinio sprendimo išnagrin?jimo, yra sumažinamas, apmokestinamojo asmens prašymu už laikotarp? nuo mokes?io sumok?jimo iki pranešimo arba sprendimo, kuriuo sumažinamas mokestis, paskelbimo turi b?ti nustatomos pal?kanos (su skundu siejamos pal?kanos).

<...>

(4) Metin? pal?kan? norma yra 2 % didesn? už bazin? pal?kan? norm?. Pal?kanos, kuri? suma nesiekia 50 EUR, nenustatomos.“

15 D?l apmokestinam?j? asmen?, kurie n?ra ?sisteig? Austrijoje ir joje nevykdo veiklos, pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos (*BGBI. 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 finans? ministro nutarimas, nustatantis speciali? atskaitytino pirkimo mokes?io gr?žinimo užsienio verslininkams tvark?) (*BGBI. 279/1995*) 3 straipsnyje numatyta, kad, kiek tai susij? su kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusiais apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu pasibaigus 4 m?nesi? ir 10 darbo dien? laikotarpiui po to, kai mokes?i? administratorius gavo prašym? gr?žinti PVM, šis administratorius nesumoka gr?žintinos sumos, apmokestinamojo asmens naudai turi b?ti nustatyta kompensacija už v?lavim?, kuri yra 2 % nuo laiku negr?žintos mokes?io sumos. Jeigu mokes?i? administratorius pareikalauja papildomos informacijos, šis laikotarpis siekia 6 m?nesius ir 10 darbo dien?, o antrojo priminimo atveju – 8 m?nesius ir 10 darbo dien?. Antroji kompensacija už v?lavim?, kurios dydis yra 1 % nuo negr?žintos sumos, turi b?ti nustatyta, jei mokes?io suma negr?žinama net ir pra?jus trims m?nesiams nuo min?to laikotarpio pabaigos. Galiausiai tre?ioji kompensacija už v?lavim?, kurios dydis taip pat yra 1 % nuo negr?žintos sumos, turi b?ti nustatyta, jei mokes?io suma negr?žinama net ir pra?jus trims m?nesiams nuo laikotarpio, per kur? tur?jo b?ti išmok?ta antroji kompensacija už v?lavim?, pabaigos.

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

16 CS valdo viešbut? Austrijoje. 2007 m. rugpj??io m?n. preliminarioje PVM deklaracijoje jis nurod? 60 689,28 EUR PVM permok?.

17 Vis d?lto 2007 m. spalio 18 d. sprendimu Judenburgo Lyzeno mokes?i? inspekcija, atlikusi patikrinim?, nustat? tik 14 689,28 EUR PVM permok? CS naudai.

18 CS apskund? š? sprendim?. 2013 m. geguž?s 15 d. *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokes?i? byl? senatas, Austrija) patenkino jo skund?. V?liau visa CS

deklaruotos permokos suma buvo ?skaityta ? jo mokes?i? s?skait?.

19 2013 m. geguž?s 30 d. CS, remdamasis BAO 205bis straipsniu, pateik? prašym? sumok?ti pal?kanas nuo aptariamų PVM permokų, skai?iuojant jas nuo 2012 m. sausio 1 d., t. y. nuo min?tos nuostatos ?sigaliojimo dienos. 2013 m. birželio 10 d. sprendimu Judenburgo Lyzeno mokes?i? inspekcija š? prašym? atmet?.

20 T? sprendim? CS apskund? *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija), ta?iau skundas buvo atmestas. Min?to teismo teigimu, BAO 205bis straipsnis netaikomas tokioms kaip šioje byloje nagrin?jamoms situacijoms, kai, apskundus pirmin? mokes?i? inspekcijos sprendim?, apmokestinamajam asmeniui gr?žinama PVM permoka.

21 D?l min?to teismo priimto sprendimo CS pateik? kasacin? skund? *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija).

22 2003–2004 m. *technoRent International* Austrijoje pardavin?jo mechanizmus, kurie šioje valstyb?je nar?je buvo apmokestinami PVM. Preliminarioje PVM deklaracijoje už 2005 m. geguž?s m?n. ši bendrov? nurod? 367 081,58 EUR dydžio PVM kredit? d?l to, kad pardavus šiuos mechanizmus buvo sumažinta j? pardavimo kaina.

23 2006 m. liepos m?n. buvo prad?tas min?t? mechanizm? pardavimo patikrinimas. 2008 m. kovo 10 d. *technoRent International* nurodyta suma buvo ?skaityta ? šios bendrov?s mokes?i? s?skait?. Ta?iau po šio patikrinimo Graco miesto mokes?i? inspekcija nusprend?, kad pardavimo kaina netur?jo b?ti koreguojama, tod?l PVM permokos gr?žinti nereik?jo. V?liau mokes?i? administratorius susigr?žino ? *technoRent International* mokes?i? s?skait? pervest? sum?.

24 D?l tokio sprendimo min?ta bendrov? pateik? skund?, 2013 m. balandžio 8 d. *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokes?i? byl? senatas) j? patenkino. 2013 m. geguž?s 10 d. 367 081,58 EUR suma v?l buvo ?skaityta ? *technoRent International* mokes?i? s?skait?.

25 2013 m. spalio 21 d. *technoRent International*, remdamasi Teisingumo Teismo jurisprudencija PVM srityje, papraš? sumok?ti pal?kanas nuo 367 081,58 EUR sumos už laikotarp? nuo 2005 m. liepos m?n. iki 2013 m. geguž?s m?n. 2014 m. vasario 4 d. sprendimu Graco miesto mokes?i? inspekcija iš dalies patenkino š? prašym? ir priteis? pal?kanas už laikotarp? nuo 2012 m. sausio 1 d., t. y. nuo BAO 205bis straipsnio ?sigaliojimo dienos, iki 2013 m. balandžio 8 d., t. y. dienos, kai buvo priimtas *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokes?i? byl? senatas) sprendimas.

26 Graco miesto mokes?i? inspekcijos sprendim? tiek, kiek juo iš dalies atmestas *technoRent International* prašymas, ši bendrov? apskund? *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas). 2017 m. geguž?s 29 d. sprendime min?tas teismas nusprend?, kad, atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo jurisprudencij? PVM srityje, *technoRent International* turi teis? gauti pal?kanas ir už laikotarp? nuo 2005 m. rugs?jo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d.

27 D?l tokio sprendimo Graco miesto mokes?i? inspekcija pateik? kasacin? skund? *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas).

28 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad Austrijos mokes?i? teis?je n?ra joki? bendr?j? taisykli? d?l pal?kan? taikymo mokes?i? kreditams, nes BAO 205 straipsnyje kalbama tik apie pajam? ir pelno mokes?i? srit?, o šio ?statymo 205bis straipsnyje numatytos tik su skundu siejamos pal?kanos.

29 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikęsio teismo teigimu, d?l pav?luoto 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 nagrinėjamos valstybių narių teisės sistemose, skirtingai nei Austrijos teisėje, buvo tvirtintos 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 tokios teisės normos, Sąjungos teisė, visų pirma PVM direktyvos 183 straipsnis, gali būti aiškinama taip, kad joje yra tvirtinta tiesiogiai taikoma teisės norma, kuria apmokestinamasis asmuo gali remtis, kad būtų pripažinta jo teisė gauti delspinigius už pavuotą 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 būtų turėtų būti pripažinta teisė gauti tokius delspinigius. Jeigu vis dėlto Sąjungos teisė reiktų 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 reiktų išsiaiškinti, ar – jeigu Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisę, turėtų būti taikoma tokiu atveju – Sąjungos teisėje yra tiesiogiai taikoma teisės norma, pagal kurias, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama šioje byloje, kai mokesčių administratorius laiku negrąžina PVM kredito, apmokestinamajam asmeniui pripažstama teisė gauti 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 šio klausimo reglamentuojančių nuostatų, turi būti taikoma Direktyvos 2008/9 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta teisinė pasekmė Austrijoje neįsisteigusiesiems apmokestinamiesiems asmenims, net jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam 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 gijo 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 aplinkybės, kad valstybės narės nacionalinės teisės aktuose nėra normos, kuri

reglamentuot? delspinigius už pav?luot? PVM kredito ?skaitym?, reiškia, kad nacionaliniai teismai, apskai?iuodami delspinigius, privalo taikyti Direktyvos [2008/9] 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyt? teisin? pasekm? ir tuo atveju, kai pagrindin?s bylos aplinkyb?s nepatenka ? šios direktyvos taikymo srit??“

D?I prejudicini? klausim?

34 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad gr?žinimo, kur? l?m? apmokestinamosios vert?s patikslinimas pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dal?, kaip ir PVM permokos gr?žinimo pagal šios direktyvos 183 straipsn?, atveju turi b?ti mokami delspinigiai, jei permoka negr?žinama per proting? termin?, ir prireikus – kokios taisykl?s taikytinos mokant šiuos delspinigius.

D?I delspinigi? mok?jimo

35 D?I PVM permokos gr?žinimo pagal PVM direktyvos 183 straipsn? reikia priminti, kad, kaip ne kart? pažym?jo Teisingumo Teismas, šios direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? iš karto taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems 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 punkt? ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 33 punkt?).

36 Iš ties? atskaitos, taigi, ir gr?žinimo, sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?I pagal bendr? PVM sistem? užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s 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 valstyb?s nar?s turi tam tikr? laisv? nustatyti PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyt? tvark?, ši tvarka negali pažeisti mokes?i? neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tekt? visa šio mokes?io našta ar jos dalis (2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 33 punktas ir 2020 m. geguž?s 14 d. Sprendimo *Agrobet CZ*, C?446/18, EU:C:2020:369, 35 punktas).

38 Vis? pirma tokia tvarka turi leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis s?lygomis susigr?žinti vis? d?I PVM permokos atsiradus? mokes?io kredit?, o tai reiškia, kad permoka turi b?ti sugr?žinta per proting? laikotarp? pinigais arba kitu atitinkamu b?du ir kad pasirinkta gr?žinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansin?s rizikos apmokestinamajam asmeniui (2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 33 punktas).

39 Jeigu tuo atveju, kai PVM permoka negr?žinama per proting? termin?, apmokestinamasis asmuo neturi teis?s ? delspinigius, reiškia, kad jo pad?tis pablog?ja, o tai prieštarauja mokes?i? neutralumo principui.

40 Vadinasi, nors PVM direktyvos 183 straipsnyje nenumatyta nei pareigos mok?ti delspinigius už gr?žintin? PVM permok?, nei momento, nuo kurio šie delspinigiai turi b?ti mokami, pagal PVM apmokestinimo sistemos neutralumo princip? reikalaujama, kad finansiniai nuostoliai, atsirad? d?I PVM permokos gr?žinimo pasibaigus protingam terminui, b?t? kompensuojami sumokant delspinigius (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Nidera*, C?387/16, EU:C:2018:121, 25 punktas ir 2020 m. geguž?s 14 d. Sprendimo *Agrobet CZ*, C?446/18, EU:C:2020:369, 40 punktas).

41 Tas pats pasakytina, kaip savo išvados 31 punkte pažymėjo generalinis advokatas, 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 finansinį nuostolį, nes negali disponuoti aptariamomis pinigų sumomis. Tačiau jeigu tuo atveju, kai mokesčių administratorius nengrina šios permokos per protingą terminą, apmokestinamasis asmuo neturi teisės reikalauti delspinigių, 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 nengrinimo 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 generalinis advokatas, iš Direktyvos 2008/9 1–3 konstatuojamąjį dalį matyti, kad iki šios direktyvos priėmimo galiojusios nuostatos dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nebuvo tiesiogiai PVM grąžinančioje valstybėje narėje, tvarkos sukėlė didelių problemų tiek valstybių narių administracijoms institucijoms, tiek žmonėms, todėl pastarąjį padėtis turėjo būti pagerinta, nes pavėluoto grąžinimo atveju valstybės narės yra pareigos mokėti delspinigių.

46 Darytina išvada, kad Direktyvos 2008/9 27 straipsnio 2 dalies antra pastraipa yra papildoma nuostata, kuria siekiama apsaugoti PVM grąžinančioje valstybėje narėje netiesiogius apmokestinamuosius asmenis tuo atveju, kai šios direktyvos priėmimo dieną šios valstybės narės teisėje, pažeidžiant mokesčių neutralumo principą, nebuvo numatyta pareigos taikyti delspinigių 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 nengrinama 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 PVM skirtumo grąžinimo 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 neregamentuojama toje direktyvoje.

50 Kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, iš prašymo priimti prejudicinę

sprendim? matyti, kad Austrijos teis?je n?ra teis?s akt?, numatan?i? apmokestinam?j? asmen?, kaip antai nurodyt? šiame prašyme, teis? ? delspinigius, kai PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytas gr?žinimas d?l apmokestinamosios vert?s patikslinimo arba šios direktyvos 183 straipsnyje nustatytas PVM permokos gr?žinimas ne?vykdomas per protin? termin?. Be to, d?l Direktyvos 2008/9 27 straipsnio pažym?tina, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?s nepatenka ? šios direktyvos taikymo srit?, nes ja, kaip matyti iš jos 1 straipsnio, siekiama reglamentuoti tik PVM gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ir atitinka tam tikras s?lygas, tvark?.

51 Taigi, atsižvelgiant ? šio sprendimo 48 punkte nurodyt? valstybi? nari? turim? laisv? nustatyti PVM gr?žinimo tvark?, Direktyvos 2008/9 27 straipsnis negali b?ti taikomas net pagal analogij?, ?skaitant klausim? d?l laikotarpio, už kur? pagal ši? nuostat? turi b?ti mokami delspinigiai. Be to, kaip savo išvados 44 punkte pažym?jo generalin? advokat?, S?jungos teis?je n?ra jokios teisinio reguliavimo spragos, kuri? tur?t? užpildyti toks šioje nuostatoje ?tvirtint? taisykli? taikymas pagal analogij?.

52 Vis d?lto b?tina priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, nacionalin?s administracin?s valdžios institucijos ir teismai, ?pareigoti taikyti S?jungos teis?s nuostatas pagal savo atitinkam? kompetencij?, privalo užtikrinti visišk? ši? nuostat? veiksmingum? (2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C?349/17, EU:C:2019:172, 91 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Konkre?iai kalbant, S?jungos teis? atitinkantis nacionalin?s teis?s aiškinimo principas, pagal kur? nacionaliniai teismai nacionalin? teis? turi aiškinti kuo labiau atsižvelgdami ? S?jungos teis?je nustatytus reikalavimus, pagr?stas pa?ia Sutar?i? sistema, nes sudaro s?lygas, kad nacionaliniai teismai, nagrin?dami gautas bylas, pagal jiems suteikt? jurisdikcij? užtikrint? visišk? S?jungos teis?s veiksmingum? (2019 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *A. K. ir kt. (Aukš?iausiojo Teismo Drausm?s byl? kolegijos nepriklausomumas)*, C?585/18, C?624/18 ir C?625/18, EU:C:2019:982, 159 punktą). Ši pareiga nacionalin? teis? aiškinti laikantis S?jungos teis?s reiškia, kad nacionalinis teismas prireikus turi atsižvelgti ? vis? nacionalin?s teis?s sistem?, siekdamas nustatyti, koku mastu ji turi b?ti taikoma, kad b?t? išvengta su S?jungos teise nesuderinamo rezultato (2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C?34/19, EU:C:2020:148, 59 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

54 Vis d?lto S?jungos teis? atitinkan?io nacionalin?s teis?s aiškinimo principas turi tam tikras ribas. Taigi nacionalinio teismo pareig? remtis S?jungos teis?s turiniu aiškinant ir taikant atitinkamas nacionalin?s teis?s normas riboja bendrieji teis?s principai, ?skaitant teisinio saugumo princip?, ir ši pareiga negali b?ti pagrindas nacionalin? teis? aiškinti *contra legem* (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Pöpperl*, C?187/15, EU:C:2016:550, 44 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

55 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, be kita ko, tur?s ?vertinti, ar galima užtikrinti visišk? S?jungos teis?s veiksmingum?, atsižvelgiant ? vis? nacionalin? teis? ir pagal analogij? taikant nacionalin?s teis?s nuostatas.

56 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šie trys klausimai 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 nevykdomas per protingą terminą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neperžengdamas savo jurisdikcijos ribų, turi padaryti viską, kad užtikrinti visapusišką šių nuostatų veiksmingumą, aiškindamas nacionalinį teisę taip, kad ši atitiktų Sąjungos teisę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinį bylų šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamosiose 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 112/2006/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 nevykdomas per protingą terminą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neperžengdamas savo jurisdikcijos ribų, turi padaryti viską, kad užtikrinti visapusišką šių nuostatų veiksmingumą, aiškindamas nacionalinį teisę taip, kad ši atitiktų Sąjungos teisę.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.