

Byla C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

prieš

Direktor „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto“ NAP

(Administrativen sad Sofia-grad prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyvos 77/388/EEB ir 2006/112/EB – Grąžinimas – Terminas – Palūkanos – Įskaitymas – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – Teisėtų lūkesčių apsauga“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Permokos grąžinimas

(Tarybos direktyvos 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2006/138, 183 straipsnis)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Permokos grąžinimas

(Tarybos direktyvos 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2006/138, 183 straipsnis)

3. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Permokos grąžinimas

(Tarybos direktyvos 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2006/138, 183 straipsnis)

1. Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 183 straipsnis, skaitomą atsižvelgiant į teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, kuriame numatytas taikomas atgaline data terminas, per kurį turi būti grąžintas pridėtinės vertės mokesčio skirtumas, pratėsimas tiek, kiek šiuo teisės aktu iš apmokestinamojo asmens atimama teisė gauti palūkanas už jam grąžintiną sumą, kuri jis turėjo iki šio teisės akto įsigaliojimo.

(žr. 41 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 183 straipsnis, skaitomą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį prastas pridėtinės vertės mokesčio skirtumo grąžinimo terminas, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palūkanos nuo grąžintinos sumos, pratėsimas pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą, kai dėl šio pratėsimą palūkanos tampa mokėtinos tik nuo šios procedūros pabaigos, nors šis skirtumas jau tapo perkūlimo tris mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį susidarė šis skirtumas, objektu. Tačiau tai, kad prastas terminas yra 45 dienos, neprieštarauja šiai nuostatai.

(žr. 61 punktą, rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį nedraudžiama grąžinti pridėtinės vertės mokesčio skirtumų įskaitymo būdu.

Iš tiesų valstybės narės turi tam tikrą laisvę, susijusią su pridėtinės vertės mokesčio skirtumo grąžinimo tvarka, su sąlyga, kad būtų grąžinama per protingą terminą išmokant grynuosius pinigus ar panašiu būdu ir kad apmokestinamasis asmuo nepatirtų finansinės rizikos.

(žr. 64, 67 punktus, rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2011 m. gegužės 12 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyvos 77/388/EEB ir 2006/112/EB – Grąžinimas – Terminas – Palėkanos – Įskaitymas – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – Teisėtą lėkesių apsauga“

Byloje C-107/10

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgarija) 2010 m. vasario 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. vasario 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Enel Maritsa Iztok 3 AD

prieš

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir T. von Danwitz (pranešėjas),

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. sausio 20 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, atstovaujamos advokato L. Ruessmann ir advokato S. Yordanova,

- Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP, atstovaujamo A. Georgiev ir I. Atanasova Kirova,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir E. Petranova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir S. Petrova,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129, toliau – Šeštoji direktyva), 18 straipsnio 4 dalies ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB (OL L 384, p. 92, toliau – PVM direktyva), 183 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas vykstant ginčui tarp *Enel Maritsa Iztok 3 AD* (toliau – *Enel*) ir direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP („Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius, toliau – direktorius) dėl datos, nuo kurios turi būti mokamos palikanos už grąžintiną pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 ir 4 dalyse numatyta:

„2. Apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visų mokesčio sumų, kurių per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti, kad apmokestinamieji asmenys, sudarantys atsitiktinius sandorius, kaip apibrėžta 4 straipsnio 3 dalyje, įgyja teisę į atskaitą tik tada, kai jie vykdo tiekimą.

<...>

4. Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuotą mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas.

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

4 Pagal PVM direktyvos 183 straipsnį:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės

naršs gali arba gržinti š? skirtum?, arba j? perkelti ? kit? laikotarp? j? pa?i? nustatytomis s?lygomis.

Ta?iau valstyb?s naršs gali atsisakyti gržinti ar perkelti skirtum?, jei jo suma nedidel?.

5 PVM direktyvos 252 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM deklaracijos pateikiamo termin? nustato valstyb?s naršs. Šis terminas negali b?ti ilgesnis nei du m?nesiai nuo kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.

2. Valstyb?s naršs nustato vieno, dviej? ar trij? m?nesi? mokestinius laikotarpius.

Ta?iau valstyb?s naršs gali nustatyti ir kitokius mokestinius laikotarpius, jei jie n?ra ilgesni nei vieneri metai.“

Nacionalin? teis?

6 Pagal Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, toliau – PVM ?statymas) 87 straipsn? paprastai nustatomas vieno m?nesio mokestinis laikotarpis.

7 Iki 2007 m. gruodžio 18 d. galiojusios PVM ?statymo redakcijos 92 straipsnyje nustatyta:

„1. Pagal 88 straipsnio 3 dal? gržintinas mokestis ?skaitomas, atskaitomas ar gržinamas:

1) jei egzistuoja mok?tinos ir nesumok?tos kit? mokes?i? skolos ir draudimo ?mok? skolos nacionalinei pajam? agent?rai, kurios atsirado prieš pateikiant mokes?i? deklaracij?, pajam? tarnyba ?skaito deklaracijoje nurodytas gržintin? mokes?i? sumas šioms skoloms padengti; likusioms sumoms prireikus taikoma 2 punkte numatyta proced?ra;

2) Jei n?ra kit? mok?tin? ir nesumok?t? mokes?i? skol? 1 punkto prasme arba jei jos mažesn?s nei mokes?i? deklaracijoje nurodyta gržintina mokes?io suma, ?registruotas asmuo atskaito gržintin? mokest? arba 1 punkte nurodyt? likusi? sum? iš b?sim? trij? vienas po kito einan?i? mokestini? laikotarpi? mokes?i? deklaracijose nurodyto mok?tino mokes?io.

<...>

4. Pasibaigus 2 punkte nustatytam terminui pajam? tarnyba likusi? gržintin? mokes?io sum? ?skaito kitoms mok?tinoms ir nesumok?toms mokes?i? skoloms arba draudimo ?mok? skoloms nacionalinei pajam? agent?rai padengti, arba ši? likusi? sum? gržina per 45 dienas po kitos mokes?i? deklaracijos pateikimo.

<...>

8. Gržintini mokes?iai, kurie be pagrindo arba remiantis netinkamu pagrindu (taip pat ir sprendimo panaikinimo atveju) nebuvo gržinti per šiame ?statyme nustatyt? termin?, turi b?ti gržinti kartu su ?statymimis pal?kanomis, skai?iuojamomis nuo dienos, kai mokes?iai tur?jo b?ti gržinti pagal š? ?statym? iki faktinio j? gržinimo, neatsižvelgiant ? termin? sustabdym? ir prat?sim? per mokestinio patikrinimo proced?r?. Mokestis laikomas negržintu d?l netinkam? pagrind?, jei po mokestinio patikrinimo nustatyta gržintina mokes?i? suma atitinka arba yra mažesn? nei likusi gržinti deklaruota suma.“

8 Nuo 2007 m. gruodžio 19 d. galiojan?ios PVM ?statymo redakcijos 92 straipsnyje numatyta:

„<...>

8. Neatsižvelgiant į 1 dalies 4 punkto ir 3–6 dalių nuostatas, jei atliekamas atitinkamo asmens mokestinis patikrinimas, mokesčių grąžinimo terminas atitinka terminą pakeistam pranešimui apie mokesčių dydį priimti, išskyrus atvejus, kai atitinkamas asmuo pateikia garantiją grynais pinigais, valstybės vertybiniais popieriais ar <...> neatšaukiamą <...> banko garantiją <...>

<...>

10. Grąžintini mokesčiai, kurie be pagrindo ar remiantis netinkamu pagrindu (taip pat ir sprendimo panaikinimo atveju) nebuvo grąžinti per šiame įstatyme nustatytą terminą, turi būti grąžinami su įstatymimis palankomis, skaičiuojamomis nuo dienos, kai mokesčiai turėjo būti grąžinti pagal šį įstatymą iki faktinio jų grąžinimo dienos, neatsižvelgiant į terminą sustabdymą ir pratimą per mokestinio patikrinimo procedūrą.“

9 Pagal iki 2007 m. gruodžio 18 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 93 straipsnio 1 dalį:

„1. Grąžinimo terminai pagal 92 straipsnio 1 dalies 4 punktą ir 92 straipsnio 3 ir 4 dalis sustabdomi:

<...>

5) vykstant atitinkamo asmens mokestiniam patikrinimui iki jo pabaigos pagal Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodekso 114 straipsnį.“

10 PVM įstatymo 93 straipsnio 1 dalies 5 punktas buvo panaikintas nuo 2007 m. gruodžio 19 dienos.

11 Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodekso 114 straipsnyje numatyta:

„1. Terminas atlikti mokestinį patikrinimą yra trys mėnesiai nuo pranešimo apie sprendimą atlikti patikrinimą dienos.

2. Jei nusprendžiama, kad 1 dalyje numatyto termino nepakanka, tarnyba, kuri pavedė atlikti mokestinį patikrinimą, sprendimu gali šį terminą pratęsti iki vieno mėnesio.“

12 Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodekso 117 straipsnyje numatyta:

„1. Mokestinio patikrinimo aktą pajamų tarnyba surašo vėliausiai po 14 dienų nuo termino atlikti mokestinį patikrinimą pabaigos.

<...>

5. Asmuo, kurio atžvilgiu atliekamas mokestinis patikrinimas, gali per 14 dienų nuo mokestinio patikrinimo akto įteikimo mokestinį patikrinimą atlikusiai tarnybai raštu pateikti prieštaravimą ir rodymus. Jei termino nepakanka, jis atitinkamo asmens prašymu gali būti pratęstas ilgiausiai vienam mėnesiui.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 2007 m. spalio 11 d. *Enel* pateikė mokesčių deklaraciją su nurodyta 2 273 514,85 BGN suma, kuri turėjo grąžinti Bulgarijos mokesčių administratorius. Ši suma atsirado dėl to, kad per atitinkamą mokestinį laikotarpą atskaitytinios sumos viršijo mokėtino PVM sumą ir *Enel* jį negalėjo atskaityti vėlesniais mokestiniais laikotarpiais. Pagal iki 2007 m. gruodžio 18 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 92 straipsnio 1 dalies 4 punktą grąžinimo terminas, t. y. 45 dienos, įprastai baigėsi 2007 m. lapkričio 26 d. ir pagal šio įstatymo 92 straipsnio 8 dalį nuo šios datos šiam mokesčių administratoriui atsirado pareiga mokėti palūkanas.

14 Tačiau 2007 m. lapkričio 8 d. *Enel* gavo sprendimą, kuriuo buvo pavedama atlikti mokestinį patikrinimą, siekiant nustatyti PVM skolas už laikotarpį nuo 2005 m. sausio 1 d. iki 2007 m. rugsėjo 30 d. bei kitų mokesčių skolas už 2005 m. ir 2006 metus.

15 Pagal 2007 m. gruodžio 19 d. sprendimą dėl atskaitos ir grąžinimo, remiantis 2007 m. spalio 11 d. mokesčių deklaracija, buvo grąžinta 1 364 108,91 BGN PVM suma, kuri pervesta į bendrovės sąskaitą 2007 m. gruodžio 21 dieną.

16 Atlikus mokestinį patikrinimą 2008 m. kovo 13 d. buvo surašytas patikrinimo aktas, dėl kurio *Enel* pateikė prieštaravimą ir pareikalavo palūkanų už jau grąžintą 1 364 108,91 BGN sumą už laikotarpį nuo 2007 m. lapkričio 27 d. iki 2007 m. gruodžio 21 d. ir už likusią gražinti sumą už laikotarpį nuo 2007 m. lapkričio 27 d. iki realaus grąžinimo dienos.

17 2008 m. balandžio 29 d. buvo priimtas pakeistas pranešimas apie mokesčių dydį. Jame nebuvo nieko nurodyta dėl palūkanų mokėjimo.

18 Remiantis šiuo pakeistu pranešimu apie mokesčių dydį *Enel* grąžintina mokesčių suma su palūkanomis už 2005 m. ir 2006 m. buvo įskaityta. 2008 m. kovo 13 d. likusi 179 092,25 BGN suma pervesta į *Enel* sąskaitą be jokio sprendimo dėl palūkanų.

19 2008 m. gegužės 20 d. *Enel* pateikė administracinį skundą dėl 2008 m. balandžio 29 d. pakeisto pranešimo apie mokesčių dydį, ginydama mokesčių skolas su palūkanomis, jai grąžintiną sumą įskaitymą šiems skoloms padengti ir netiesioginį atsisakymą jai skirti palūkanas, kurių ji prašė 2008 m. kovo 13 d. prieštaravimu.

20 Dėl šio sprendimo 2008 m. spalio 20 d. direktorius priėmė Sprendimą Nr. 1518. Pagal šį sprendimą buvo paskirta 179 092,25 BGN palūkanų už laikotarpį nuo 2008 m. balandžio 29 d. pakeisto pranešimo apie mokesčių dydį priėmimo iki realios šios sumos grąžinimo dienos 2008 m. gegužės 13 dieną. Kita skundo dalis buvo pripažinta nepagręsta.

21 2008 m. spalio 31 d. *Enel* pateikė prašymą *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos administracinis teismas), be kita ko, palūkanas nuo grąžintinos PVM sumos mokėti nuo 2007 m. lapkričio 27 d. iki realios visos sumos grąžinimo dienos.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad taikytiną Šeštosios direktyvos ar PVM direktyvos nuostatą išaiškinimas yra būtinas, norint priimti sprendimą dėl šio prašymo. Jo teigimu, Šeštoji direktyva taikoma *ratione temporis* atsižvelgiant į Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo į Europos Sąjungą sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203), 2 straipsnį ir jo VI priedo 6 antraštinės dalies 1 punktą.

23 *Administrativen sad Sofia-grad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 18 straipsnio 4 dalį ir [PVM direktyvos] 183 straipsnio pirmą pastraipį

pagrindinis bylos aplinkybėmis reikia aiškinti taip, kad jos nedraudžia:

1) remiantis įstatymo pakeitimu, kurio tikslas kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, [PVM] grąžinimo terminas gali būti pratęstas iki pakeisto pranešimo apie mokesčių dydį priėmimo dienos, jei per 45 dienas nuo mokesčių deklaracijos pateikimo buvo pradėtas apmokestinamojo asmens mokestinis patikrinimas, per šį laikotarpį neskaičiuojant palūkanų už grąžintiną sumą, jei egzistuoja ir šios aplinkybės:

a) prieš šį pakeitimą įstatyme nustatytas 45 dienų terminas grąžinti mokesčius pasibaigęs ir, nepaisant pradėto mokestinio patikrinimo, nuo grąžintinos sumos buvo pradėtos skaičiuoti palūkanos;

b) per mokestinį patikrinimą buvo nustatyta, kad deklaruota grąžintina mokesčių suma yra teisinga;

c) vienintelis apmokestinamojo asmens turima teisėta galimybė sutrumpinti šį terminą yra pateikti nustatytos trukmės grąžintinos sumos dydžio garantijų grynais pinigais, valstybės vertybiniais popieriais ar neatšaukiamą banko garantiją;

2) leidžiama nustatyti 45 dienų trukmės [PVM] grąžinimo terminą, skaičiuojamą nuo šio mokesčių deklaracijos pateikimo dienos, su teisine galimybe jį sustabdyti, o vėliau ir pratęsti, per šį terminą priėmus sprendimą atlikti mokestinį patikrinimą, jei šio mokesčių mokestinis laikotarpis yra vienas mėnuo;

3) leidžiama grąžinti [PVM] pakeistu pranešimu apie mokesčių dydį, įskaitant grąžintiną sumą nustatytoms šio mokesčių ir kitų mokesčių skoloms bei kitoms skoloms valstybei už įvairius mokestinius laikotarpius kartu su iki pakeisto pranešimo apie mokesčių dydį priėmimo dienos priskaičiuotomis palūkanomis nuo šios sumos padengti, jei per mokestinį patikrinimą nustatomas deklaruotą grąžintiną mokesčių sumą teisingumas ir vykdytos šios sąlygos:

a) per mokestinio patikrinimo procedūrą nebuvo taikomos laikinosios apsaugos priemonės užtikrinti būsimus valstybės reikalavimus, kurie galėtų būti nustatyti per pakeisto pranešimo apie mokesčių dydį priėmimo procedūrą;

b) įskaitymas skoloms valstybei padengti nacionaliniame teiseje nenumatytas kaip priverstinio vykdymo ar kaip apsaugos priemonė;

c) terminai pateikti skundų ir savanoriškai sumokėti įskaityti pagrindinė sumos ir palūkanos nepasibaigė, nes ši suma ir palūkanos buvo nustatytos tuo pačiu pakeistu pranešimu apie mokesčių dydį ir dalis jų buvo apskaita teismui;

4) nustatytas mokesčių deklaracijoje nurodytos grąžintinos mokesčių sumos teisingumas, valstybė pakeisto pranešimo apie mokesčių dydį priėmimo dieną, o ne deklaracijos pateikimo dieną, įskaito šią sumą sprendime nustatytoms mokesčių skoloms už laikotarpį iki aptariamų mokesčių deklaracijos pateikimo ir palūkanoms nuo šios skolos padengti, jei valstybė per įstatymu nustatytą mokesčių grąžinimo terminą neturi mokėti palūkanų, o nuo mokesčių deklaracijos pateikimo dienos iki pakeisto pranešimo apie mokesčių dydį priėmimo dienos skaičiuoja palūkanas nuo įskaitytų mokesčių.

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

24 Prejudiciniai klausimai susiję tiek su Šeštosios direktyvos, tiek su PVM direktyvos

nuostatomis, todėl reikia pastebėti, kad svarbios pagrindinės bylos aplinkybės įvyko po 2007 m. sausio 1 d., t. y. po dienos, kai PVM direktyva įsigaliojo ir pakeitė Šeštąją direktyvą, kaip matyti iš PVM direktyvos 411 ir 413 straipsnių.

25 Tačiau pagal PVM direktyvos 411 straipsnio 2 dalį nuorodos į Šeštąją direktyvą laikomos nuorodomis į PVM direktyvą. Taigi aplinkybės, kad Protokolo dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos priėmimo į Europos Sąjungą sąlygų ir tvarkos (OL L 157, 2005, p. 29) 20 straipsnyje nurodyto sąrašo 6 punkte nurodoma Šeštoji direktyva, nereiškia, kad PVM direktyva Bulgarijai netaikoma nuo 2007 m. sausio 1 dienos.

26 Todėl tik PVM direktyvos nuostatų, šiuo atveju jos 183 straipsnio, išaiškinimas yra svarbus nagrinėjant prejudicinius klausimus, susijusius vien su palėkanų už grąžintiną PVM skirtumų apskaičiavimu.

27 Aišku, kaip pabrėžia Bulgarijos vyriausybė, šioje nuostatoje pagal jos formuluotą nenumatoma nei pareiga mokėti palėkanas už grąžintiną PVM skirtumų, nei data, nuo kurios šios palėkanos turi būti mokamos.

28 Tačiau, kaip reikia priminti, vien ši aplinkybė neleidžia daryti išvados, kad ši nuostata reikia aiškinti taip, jog valstybė narių nustatytos PVM skirtumo grąžinimo tvarkos nekontroliuojamos pagal Sąjungos teisę (šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rink. p. I-0000, 15 punktų).

29 Iš tiesų, pirma, jei PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyta teisė į PVM skirtumo grąžinimą iš esmės kyla iš valstybė narių procesinio savarankiškumo, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo principais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Alstom Power Hydro* 17 punktų). Be to, pagal nusistovėjusį teismo praktiką valstybės narės, įgyvendindamos Sąjungos teisės aktus, turi laikytis teisėtų lėkesių apsaugos principo (žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-6325, 44 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

30 Antra, reikia išnagrinėti kiek PVM direktyvos 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant į PVM kontekstą ir bendrus šio srities reglamentuojančius principus, apima specialias taisykles, kurių turi laikytis valstybės narės, įgyvendindamos PVM skirtumo grąžinimo teisę (pagal analogiją žr. 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Strabag ir kt.*, C-314/09, Rink. p. I-0000, 34 punktų).

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 47 punktų; 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-78/00, Rink. p. I-8195, 28 punktų ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 punktų).

32 Teisingumo Teismas ne kartą pabrėžė, kad tai reiškia, jog teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo įkainams operacijoms, atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktų; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Cedilac*, C-368/06, Rink. p. I-12327, 31 punktų ir minėto Sprendimo *Sosnowska* 15 punktų).

33 Kalbant apie galimybę numatyti, kad PVM skirtumas būtų perkeltas į kitą mokestinį laikotarpį arba grąžintas pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, pažymėtina, jog Teisingumo

Teismas yra nurodęs, kad nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką, tokia tvarka negali pažeisti mokesčių sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos. Visų pirma tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti sugrąžintas per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta skirtumo grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos mokesčių mokėtojui (žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Italiją* 32–34 punktus ir *Sosnowska* 17 punktą).

34 Todėl prejudicinius klausimus reikia nagrinėti atsižvelgiant į šiuos pirminius svarstymus.

Dėl pirmojo klausimo

35 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsnis, skaitomai atsižvelgiant į teisėtą įtakos apsaugos principą, reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatomas terminas, per kurį turi būti grąžintas PVM skirtumas, pratęsiamas, galiojantis atgaline data.

36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, pagrindinėje byloje terminas grąžinti PVM skirtumą baigėsi 2007 m. lapkričio 26 dieną. Pagal nacionalinės teisės aktus, galiojusius iki 2007 m. gruodžio 18 d., palėkanos už grąžintiną sumą buvo mokėtinos nuo 2007 m. lapkričio 26 d., ir tai neatsižvelgiant į faktą, kad mokestinio patikrinimo procedūra buvo pradėta 2007 m. lapkričio 8 dieną. Tačiau pagal 2007 m. gruodžio 19 d. įsigaliojusius nacionalinės teisės aktus mokestinio patikrinimo procedūros pasekmė buvo ta, kad PVM skirtumo grąžinimo terminas ir todėl momentas, nuo kurio palėkanos yra mokėtinos, buvo pratęstas iki patikrinimo akto priėmimo, kuris šiuo atveju buvo priimtas tik 2008 m. kovo 13 dieną.

37 Kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo atliktą nacionalinės teisės aktą aiškinimą, kaip antai galiojusi iki 2007 m. gruodžio 18 d., pagal kurį pagrindinėje byloje palėkanos turėjo būti mokamos nuo 2007 m. lapkričio 27 d. dėl to, kad PVM skirtumo grąžinimo terminas eiga įtakos neturėjo mokestinis patikrinimas, pažymėtina, jog direktorius ir Bulgarijos vyriausybė tvirtino, kad net prieš šio teisės akto pakeitimą palėkanos buvo mokėtinos tik pasibaigus mokestinio patikrinimo procedūrai, nes per šią procedūrą šio grąžinimo terminas eiga buvo sustabdyta.

38 Šiuo klausimu, kadangi tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, ar pagal nacionalinės teisės aktą, kaip antai galiojusį iki 2007 m. gruodžio 18 d., palėkanos pagrindinėje byloje buvo mokėtinos nuo 2007 m. lapkričio 27 d., Teisingumo Teismas į prejudicinį klausimą turi atsakyti remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo atliktu nacionalinės teisės akto išaiškinimu ir nacionaliniam teismui pateikti svarbius Sąjungos teisės aiškinimo elementus, kurie leistų įvertinti šio teisės akto atitiktį PVM direktyvos 183 straipsniui ir teisėtą įtakos apsaugos principui (šiuo klausimu žr. 2008 m. sausio 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 25 ir 26 punktus ir 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Plantanol*, C-201/08, Rink. p. I-8343, 45 punktą).

39 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką bet kuriuo atveju leidžiama ir iš esmės teisėtą įtakos apsaugos principą atitinka tai, kad naujas teisės aktas taikomas situacijos, atsiradusios taikant ankstesnį teisės aktą, būsimam poveikiui (1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Butterfly Music*, C-60/98, Rink. p. I-3939, 25 punktą ir jame nurodyta teismo praktika). Tačiau teisėtą įtakos apsaugos principas prieštarauja tam, kad nacionalinės teisės akto pakeitimas su atgaline data galiojančiu poveikiu atimtų iš apmokestinamojo asmens teisę, kurią jis gijo pagal ankstesnį teisės aktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktą).

40 Iš to matyti, kad tokioje situacijoje, kaip antai pagrindinėje byloje, teisėtą įtakos apsaugos principas draudžia, kad dėl atgaline data galiojančio nacionalinės teisės akto pakeitimo poveikio apmokestinamasis asmuo prarastų teisę, kurią turėjo iki šio pakeitimo ir pagal kurią jis turėjo gauti palėkanas už grąžintiną PVM skirtumo sumą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą).

41 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į teisėtą įtakos apsaugos principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį numatomas taikomas atgaline data termino, per kurį turi būti grąžintas PVM skirtumas, pratimas tiek, kiek šiuo teisės aktu iš apmokestinamojo asmens atimama teisė gauti palėkanas už jam grąžintiną sumą, kurią jis turėjo iki šio teisės akto įsigaliojimo.

Dėl antrojo klausimo

42 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 183 straipsnis, skaitomas atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas toks nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį paprastai PVM skirtumo grąžinimo terminas yra 45 dienos, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palėkanos už grąžintiną sumą, bet kuriame numatoma, kad šis terminas gali būti pratstas pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą ir dėl šios procedūros šios palėkanos tampa mokėtinos tik nuo šios procedūros pabaigos.

43 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės akto ypatybes.

44 Pirmiausia šiame teisės akte aiškiai numatomas palėkanų mokėjimas už grąžintiną PVM skirtumą. Taigi Teisingumo Teismo prašoma išsakyti nuomonę tik dėl klausimo, nuo kokio momento turi būti mokamos šios palėkanos pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą.

45 Taip pat reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 183 straipsnio antra pastraipa suteikta teisė atisakyti grąžinti ar perkelti, jei likutis yra nedidelis, kuri *a fortiori* taikoma palėkanoms, nenagrinėjama pagrindinėje byloje.

46 Galiausiai svarbu pabrėžti, kad pagrindinėje byloje aptariamame nacionalinės teisės akte PVM skirtumo grąžinimas numatytas tik tiek, kiek jis negali būti įskaitytas mokėtiną mokesčių sumoms padengti per tris mokestinius laikotarpius, einančius po laikotarpio, per kurį susidarė šis skirtumas, ir šis teisės aktas apima du PVM skirtumo kompensacijos būdus, numatytus PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje, t. y. grąžinimą ir perkėlimą.

47 Pirma, kalbant apie tokio PVM skirtumo perkėlimo ir grąžinimo kombinaciją, reikia pastebėti, kad nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Teisingumo Teismui pastabas

pateikusios šalys teisingai nesuabejojo valstybųs narųs teise numatyti, kad šis skirtumas būtų kompensuotas perkeliant ir vėliau grąžinant. Iš tiesų PVM direktyvos 183 straipsnis neturėtų būti aiškinamas taip, kad grąžinimas ir perkėlimas panaikina vienas kitą. Kitu atveju, valstybei narei pasirinkus perkėlimą kaip PVM likučių kompensacijos būdą, pažeidžiant šio sprendimo 29–33 punktuose primintus principus būtų kliudoma grąžinti šį skirtumą, jei per mokestinį laikotarpį, per kurį jis buvo perkeltas, mokėtino mokesčio suma būtų nepakankama, kad šis likutis galėtų būti įskaitytas.

48 Antra, kalbant apie PVM skirtumo perkėlimą per tris mokestinius laikotarpius, einančius po to, per kurį šis skirtumas susidarė, reikia konstatuoti, kad pagal PVM direktyvos 183 straipsnio pirmą pastraipą valstybųs narųs gali leisti perkelti skirtumą į „kitą laikotarpį“.

49 Tačiau iš šios formuluotės nematyti, kad perkėlimas, kaip antai numatytas pagrindinėje byloje aptariamame teisės akte, nesuderinamas su šia nuostata. Šiuo klausimu reikia atsižvelgti į faktą, kurį priminė Bulgarijos vyriausybė, kad šiame teisės akte nustatytas vieno mėnesio mokestinis laikotarpis, kuris pagal PVM direktyvos 252 straipsnio antrą ir trečią pastraipą gali skirtis nuo mėnesio iki metų. Šiomis aplinkybėmis perkėlimas į tris mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį susidarė aptariamasis skirtumas, atrodo, savaime nedaro įtakos šio sprendimo 29–33 punktuose primintiems principams. Iš tiesų toks perkėlimas, reiškiantis, kad grąžinama per tris mėnesius, patenka į valstybųms narėms pripažintos teisės nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką, apimtą.

50 Trečia, reikia pažymėti, kad pagal pagrindinėje byloje aptariamą nacionalinę teisės aktą paprastai šis skirtumas grąžinamas per 45 dienas – terminą, kuris savaime atitinka PVM direktyvos 183 straipsnį, ir kad palėkanos už grąžintiną sumą yra mokėtinos nuo šio termino pabaigos. Tačiau tuo atveju, kai mokesčių institucijos pradeda mokestinio patikrinimo procedūrą, šios palėkanos tampa mokėtinomis tik nuo šios procedūros pabaigos.

51 Kalbant apie tokį teisės aktą, kuriame numatoma, kad Bulgarijos mokesčių administratoriaus pareiga mokėti palėkanas priklauso nuo mokestinio patikrinimo procedūros atlikimo, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką iš valstybųs biudžeto mokėtiną palėkaną apskaitiavimas, kai atskaitos taškas nėra ta diena, kurią pagal PVM direktyvą paprastai turėtų būti grąžintas PVM skirtumas, iš esmės pažeidžia šios direktyvos 183 straipsnio reikalavimus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Molenheide ir kt.* 63 ir 64 punktus).

52 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad tam, jog normaliai funkcionuotų bendra PVM sistema, reikia, kad mokestis būtų tiksliai renkamas. Iš tiesų kiekviena valstybė turi pareigą priimti visas reikalingas įstatymines ir administracines priemones, kad užtikrintų viso savo teritorijoje mokėtiną PVM surinkimą, ir šiuo atžvilgiu valstybųs narųs turi patikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, sąskaitas ir kitus atitinkamus dokumentus ir apskaituoti bei taikyti mokėtiną mokestį (2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-0000, 21 punktą).

53 Iš to matyti, kad terminas grąžinti PVM skirtumą iš esmės gali būti pratęstas tam, kad būtų atliktas mokestinis patikrinimas, tokio pratęsto termino nelaikant neprotingu, nes pratęsimas neviršija to, kas būtina tokiam patikrinimo procedūrai atlikti (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Sosnowska* 27 punktą). Tačiau tiek, kiek apmokestinamasis asmuo laikinai negali disponuoti lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą, jis patiria ekonominį sunkumą, kurį galima kompensuoti palėkanomis, taip užtikrinant mokesčių neutralumo principo laikymąsi.

54 Tačiau kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas apima perkėlimo ir grąžinimo, kaip PVM skirtumo kompensacijos būdą, kombinaciją, reikia išnagrinėti, ketvirta, ar datos, nuo kurios palėkanos yra mokėtinos iki mokestinio patikrinimo procedūros pabaigos, atitinkimas

suderinamas su šio sprendimo 29–33 punktuose primintais principais, nors skirtumas jau tapo perk?limo ? tris mokestinius laikotarpius, einan?ius po to laikotarpio, per kur? šis skirtumas susidar?, objektu.

55 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, pirma, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamo teis?s akto taikymas ne tik neleidžia apmokestinamajam asmeniui ilg? laikotarp?, t. y. apie aštuonis m?nesius, naudotis l?šomis, atitinkan?iomis PVM skirtum?, bet ir nesuteikia jam teis?s ? pal?kanas, paprastai mok?tinas pagal š? teis?s akt?.

56 Antra, reikia priminti, kad pagal š? teis?s akt? mokes?i? institucijoms suteikiama teis? prad?ti mokestin? patikrinim? bet kada, net dien?, artim? PVM skirtumo gr?žinimo termino pabaigai, taip labai prailginant gr?žinimo termin? ir atitolinant dien?, nuo kurios turi b?ti mokamos pal?kanos už gr?žintin? sum?.

57 Tod?l apmokestinamasis asmuo patiria ne tik pinigini? sunkum?, bet ir negali numatyti datos, nuo kurios gal?s disponuoti l?šomis, atitinkan?iomis PVM skirtum?; taip šis apmokestinamasis asmuo patiria papildom? naš?.

58 Šiomis aplinkyb?mis matyti, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamame teis?s akte nustatyt? tvark? apmokestinamasis asmuo negali, pažeidžiant šio sprendimo 33 punkte primintus principus, adekva?iomis s?lygomis susigr?žinti vis? reikalavim?, atsiradusi? d?l PVM skirtumo, nepatirdamas finansin?s rizikos.

59 Ta?iau dar reikia atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim?, susijus? su apmokestinamajam asmeniui si?lomos galimyb?s sutrumpinti gr?žinimo termin? pateikiant garantij? grynaisiais pinigais ?taka, siekiant ?vertinti pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt?.

60 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad galimyb?s pateikti toki? garantij? pasekm? yra ta, jog data, nuo kurios turi b?ti mokamos pal?kanos už gr?žintin? PVM skirtum?, gali b?ti teis?tai atid?ta iki mokestinio patikrinimo proced?ros atlikimo. Iš ties?, kaip Teisingumo Teismas nusprend? min?to Sprendimo *Sosnowska* 32 punkte, pareiga pateikti toki? garantij?, kad b?t? taikomas ?prastas terminas, realiai reiškia tik tai, kad finansin? našta, susijusi su PVM skirtumo ?šaldymu per ši? proced?r?, pakei?iama kita, susijusia su šios garantijos sumos ?šaldymu.

61 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 183 straipsn?, skaitom? atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiamas nacionalin?s teis?s aktas, pagal kur? ?prastas PVM skirtumo gr?žinimo terminas, kuriam pasibaigus turi b?ti mokamos pal?kanos nuo gr?žintinos sumos, yra prat?siamas prad?jus mokestinio patikrinimo proced?r?, kai d?l šio prat?simo pal?kanos tampa mok?tinos tik nuo šios proced?ros pabaigos, nors šis skirtumas jau tapo perk?limo ? tris mokestinius laikotarpius, einan?ius po to laikotarpio, per kur? susidar? šis skirtumas, objektu. Ta?iau faktas, kad ?prastas terminas yra 45 dienos, neprieštarauja šiai nuostatai.

D?l tre?iojo ir ketvirtojo klausim?

62 Atsižvelgiant ? atsakym? ? antr?j? klausim?, tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus, kuriuos b?tina nagrin?ti kartu, reikia suprasti taip, kad jais iš esm?s siekiama sužinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsn? reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiama PVM skirtum? gr?žinti ?skaitymo b?du.

63 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad ?skaitymas visiškai ar iš dalies panaikina dvi abipuses pareigas, leidamas valstybei narei ?vykdyti savo gr?žinimo pareig?.

64 Pagal šio sprendimo 33 punkte primintą teismo praktiką valstybės narės turi tam tikrą laisvę, susijusią su PVM skirtumo grąžinimo tvarka, tam, kad grąžinta būtų per protingą terminą išmokant grynuosius pinigus ar panašiu būdu ir kad apmokestinamasis asmuo nepatirtų finansinės rizikos.

65 Atsižvelgiant į šiuos principus neegzistuoja priežastys, bendrai kliudančios tam, kad PVM skirtumas būtų grąžintas įskaitymo būdu, kuris iš karto panaikintų apmokestinamojo asmens reikalavimą ir jis nepatirtų finansinės rizikos.

66 Ši analizė taikoma ir tuo atveju, kai atitinkamos valstybės narės reikalavimą ginėja apmokestinamasis asmuo tam, kaip pažymi Komisija, kad jis galėtų veiksmingai pareikšti ieškinį teisme ir išdėstyti savo poziciją dėl valstybės reikalavimo, naudojamo siekiant įskaityti.

67 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, trečioji ir ketvirtąją klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnis aiškinamas taip, jog pagal jį nedraudžiama grąžinti PVM skirtumų įskaitymo būdu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

68 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB, 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į teisėtą lėkėsios apsaugos principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį numatomas taikomas atgaline data terminas, per kurį turi būti grąžintas PVM skirtumas, pratimas tiek, kiek šiuo teisės aktu iš apmokestinamojo asmens atimama teisė gauti palėkanas už jam grąžintiną sumą, kurią jis turėjo iki šio teisės akto įsigaliojimo.

2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į mokesčio neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį įprastas PVM skirtumo grąžinimo terminas, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palėkanos nuo grąžintinos sumos, yra pratamas pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą, kai dėl šio pratimo palėkanos tampa mokėtinomis tik nuo šios procedūros pabaigos, nors šis skirtumas jau tapo perkėlimo į tris mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį susidarė šis skirtumas, objektu. Tačiau faktas, kad įprastas terminas yra 45 dienos, neprieštarauja šiai nuostatai.

3. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį nedraudžiama grąžinti PVM skirtumų įskaitymo būdu.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.