

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 24 d.(\*)

„Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – PVM skirtumo grąžinimas ?skaitant – Akto dėl ?skaitymo panaikinimas – Pareiga už v?lavim? mok?ti pal?kanas apmokestinamajam asmeniui“

Byloje C-431/12

d?l *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Rumunija) 2012 m. birželio 21 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2012 m. rugs?jo 24 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?**

prieš

**SC Rafin?ria Steaua Român? SA**

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis antrosios kolegijos pirmininkas E. Juhász, teis?jai A. Rosas ir C. Vajda (praneš?jas),

generalin? advokat? J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- SC Rafin?ria Steaua Român? Român? SA, atstovaujamos advokato D. Dasc?lu,
- Rumunijos vyriausyb?s, atstovaujamos R. H. Radu, E. Gane ir A.?L. Cri?an,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Keppenne ir L. Lozano Palacios,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

**Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas dėl 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 183 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?* (Nacionalin? mokes?i? administravimo tarnyba, toliau – *Agen?ia*) ir *SC Rafin?ria Steaua Român? SA* (toliau – *Steaua Român?*) gin?? dėl prašymo sumok?ti pal?kanas už pav?luot? pirkimo pridėtin?s vert?s

mokesčio (toliau – PVM), kurį privalėjo sumokėti *Steaua Român?*, skirtumo grąžinim?

## **Teisinis pagrindas**

### *S?jungos teis?*

3 PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuot? mokesčio sum?, valstyb?s nar?s gali arba grąžinti, arba perkelti skirtum? ? kit? laikotarp? pagal savo pa?i? nustatytas s?lygas.“

4 Pagal PVM direktyvos 252 straipsnio 2 dal?:

„Valstyb?s nar?s nustato vieno, dviej? ar trij? mėnesių mokestinius laikotarpius.

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

### *Rumunijos teis?*

5 Mokestin? proced?ra buvo nustatyta klostantis pagrindin?s bylos aplinkyb?ms galiojusios redakcijos 2003 m. gruodžio 24 d. Vyriausyb?s nutarimu Nr. 92 d?l mokestin?s proced?ros kodekso (*Ordonan?a Guvernului nr. 92 privind Codul de procedur? fiscal?*; *Monitorul Oficial al Rom?niei*, I dalis, Nr. 941, 2003 m. gruodžio 29 d.; iš naujo paskelbtas *Monitorul Oficial al Rom?niei*, I dalis, Nr. 513, 2007 m. liepos 31 d., toliau – Mokestin?s proced?ros kodeksas).

6 Mokestin?s proced?ros 124 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys turi teis? ? pal?kanas nuo iš valstyb?s biudžeto išieškotin? ar grąžintin? sum?, pradedant skaičiuoti nuo kitos dienos po <...> numatyto termino pabaigos <...> Pal?kanos turi būti mokamos apmokestinamajam asmeniui pareikalavus“.

7 2007 m. lapkri?io 1 d. Ekonomikos ir finans? ministro ?sakymo Nr. 1857/2007 (*Monitorul Oficial al Rom?niei*, I dalis, Nr. 785, 2007 m. lapkri?io 20 d.), kuriuo patvirtinama deklaracij?, kuriose nurodytas neigiamas PVM skirtumas ir pasirinktas grąžinimas, apdorojimo metodologija, 1 skyriaus B dalies 6 punkte nustatyta:

„Prašymai grąžinti mokest? turi būti išnagrin?ti chronologine ?registravimo pas mokes?i? administratori? tvarka per 45 kalendorines dienas nuo deklaracijos, kurioje nurodytas neigiamas [PVM] skirtumas ir pasirinktas grąžinimas.“

## **Faktin?s pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudicinis klausimas**

8 2007 m. gruodžio mėn. ir 2008 m. sausio mėn. *Steaua Român?* PVM deklaracijose buvo nurodytas 3 697 738 Rumunijos l?j? (RON) neigiamas skirtumas, j? *Agen?ia* sutiko grąžinti po patikrinimo.

9 Ta?iau po to paties patikrinimo *Agen?ia* pateik? pranešim? apie mok?tin? mokest?, kuriame ji neteis?tai nustat? *Steaua Român?* dvi papildomas mokestines prievoles: sumok?ti 19 002 767 RON PVM ir 5 374 404 RON delspinigi?. V?liau ji išleido du aktus, kuriais remdamasi grąžino PVM skirtum? ?skaitymo būdu, ir taip buvo ?vykdytos šios dvi mokestin?s prievol?s.

10 Kadangi *Steaua Român?* skundai d?l pranešimo apie mok?tin? mokest? ir akt? d?l ?skaitymo buvo atmesti, ji pateik? skund? *Curtea de Apel Ploie?ti* ir jis panaikino min?tus

pranešimus 2008 m. gruodžio 4 d. ir 2009 m. spalio 14 d. sprendimais. 2009 m. birželio 9 d. ir 2010 m. gegužės 13 d. *Agen?ia* pateikti apeliaciniai skundai dėl šių sprendimų buvo atmesti *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* sprendimais. Todėl *Agen?ia* turėjo grąžinti *Steaua Român?* 3 697 738 RON sumą, kuri nuo pat pradžių buvo reikalaujama grąžinti.

11 Remdamasi aktu dėl įskaitymo ir pavoluoto neteisėtai įskaityto PVM grąžinimo neteisėtumu *Steaua Român?* taip pat pareikalavo iš *Agen?ia* sumokėti palūkanas nuo šios sumos, skaičiuojamas nuo įstatymo nustatyto 45 dienų termino, skirto apdoroti PVM deklaracijoms, pabaigos iki minėtos sumos grąžinimo. Ji apskaičiavo 1 793 972 RON šią palūkaną.

12 Kadangi *Agen?ia* neatsakė šį prašymą per taikytinuose teisės aktuose nustatytą terminą, *Steaua Român?* du kartus pateikė skundus, kuriuose prašė sumokėti bendrą 1 793 972 RON įstatymuose nustatytą palūkanų sumą.

13 *Agen?ia* 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimu atmetus šį prašymą, *Curtea de Apel Bucure?ti* 2011 m. vasario 14 d. sprendimu panaikino šį sprendimą ir priteisė iš *Agen?ia* sumokėti *Steaua Român?* 1 793 972 RON įstatymuose nustatytą palūkaną, skaičiuotiną iki 2009 m. liepos 27 d.

14 *Agen?ia* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie*.

15 Apeliaciniame skunde *Agen?ia*, be kita ko, tvirtina, kad *Curtea de Apel Bucure?ti* padarė teisės klaidą, kai priteisė sumokėti 1 739 972 RON įstatymuose nustatytą palūkaną, nes pagal taikytinus teisės aktus baudžiama ne už pasirinktą apmokestinamąjį asmenį prašymą nagrinėjimo būdą, bet tik šį prašymą nagrinėjimo termino praleidimą. Taigi *Steaua Român?* PVM deklaracijos ir kiti prašymai buvo išnagrinėti per nustatytus terminus. Todėl palūkanos už vėlavimą nėra mokėtinos už laikotarpį, per kurį galiojo aktai dėl įskaitymo.

16 *Steaua Român?* rėmėsi 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimu *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, Rink. p. I-3873) ir pažymėjo, kad šiame sprendime Teisingumo Teismas aiškiai pasisakė dėl PVM neutralumo principo aiškinimo ir taikymo, atsižvelgdamas į asmenį teisę gauti palūkanas už vėlavimą grąžinti PVM skirtumą. Todėl *Steaua Român?* prašė atmesti apeliacinį skundą kaip nepagrįstą ir iš esmės teigė, kad *Agen?ia* nesilaikė termino grąžinti PVM.

17 Šiomis aplinkybomis manydamas, kad kaip apeliacinės instancijos teismas jis yra paskutinės instancijos teismas, kuris privalo kreiptis į Teisingumo Teismą pagal SESV 267 straipsnio trečią pastraipį, *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Mokestinės procedūros kodekso 124 straipsnio nuostatą aiškinimas, kad valstybė neprivalo mokėti palūkanų nuo PVM deklaracijose reikalaujamą sumą nuo šios sumos įskaitymo dienos iki įskaitymo akto panaikinimo teismo sprendimu dienos, prieštarauja Direktyvos 2006/112 <...> 183 straipsniui?“

## **Dėl prejudicinio klausimo**

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti sumokėto pirkimo PVM nuo jo mokėtino PVM skirtumą, negali gauti iš valstybės narės mokesčių administratoriaus nuo šio mokesčių administratoriaus per vėlavimą grąžintos sumos skaičiuojamą palūkaną už vėlavimą už laikotarpį, per kurį galiojo administraciniai aktai, kuriuose buvo atmesta grąžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

19 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors PVM direktyvos 183 straipsnyje nenumatoma nei pareiga mokėti palėkanas už grėžintiną PVM skirtumą, nei data, nuo kurios šios palėkanos turi bėti mokamos, tačiau vien ši aplinkybė neleidžia daryti išvados, kad ši nuostatė reikia aiškinti taip, jog valstybė narių nustatytos PVM skirtumo grėžinimo tvarkos nekontroliuojamos pagal Sąjungos teisė (minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 27 ir 28 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

20 Iš tiesė, nors PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyta teisė PVM skirtumo grėžinimė iš esmės kyla iš valstybė narių procesinio savarankiškumo, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo principais (minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 29 punktas).

21 Be to, iš teismo praktikos matyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant PVM kontekstė ir bendrus šie sritė reglamentuojančius principus, apima specialias taisykles, kuriė turi laikytis valstybės narės, gyvendindamos PVM skirtumo grėžinimo teisė. Iš tiesė apmokestinamąjį asmenį teisė atskaityti iš jo mokėtino PVM sumokėto prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. Ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali bėti ribojama. Ji gyvendinama nedelsiant visė mokesėi, taikomė pirkimo kinėms operacijoms, atėvilgiu (minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 30–32 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

22 Atsižvelgdamas P šiuos svarstymus Teisingumo Teismas jau yra nusprendė, kad PVM skirtumo grėžinimo tvarka negali paėzeisti PVM sistemos neutralumo principo taip, jog apmokestinamajam asmeniui tektė visa šio mokesėio našta ar jos dalis, o tai visė pirma reiškia, kad skirtumas turi bėti sugrėžintas per protingė laikotarpė (minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 33 punktas).

23 Dėl to paėi priežasėi, kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas grėžinamas ne per protingė terminė, pagal PVM sistemos neutralumo principė reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens patirti finansiniai nuostoliai dėl negalėjimo disponuoti aptariama pinigė suma bėto atlyginti sumokant palėkanas už vėlavimė.

24 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad iš valstybės biudėeto mokėtinė palėkanė apskaiėiavimas, kai atskaitos taškas nėra ta diena, kuriė pagal PVM direktyvė paprastai turėjo bėti grėžintas PVM skirtumas, iš esmės paėeidžia šios direktyvos 183 straipsnio reikalavimus (minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 51 punktas). Taigi iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinė sprendimė matyti, kad pagrindinėje byloje taikytinuose nacionalinės teisės aktuose iš esmės numatyta, kad palėkanos už vėlavimė skaiėiuojamos pasibaigus 45 dienė terminui, skirtam PVM deklaracijoms išnagrinėti.

25 Be to, reikia konstatuoti, kad apmokestinamojo asmens poėiuriu priežastis, dėl kurios PVM skirtumas buvo grėžintas pavėluotai, nesvarbi. Šiomis aplinkybėmis iš esmės nesiskiria pavėluotas grėžinimas dėl prašymo administracinio nagrinėjimo praleidus terminė ir pavėluotas grėžinimas dėl administracinio aktė, kuriuose buvo atmesta grėžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

26 Atsižvelgiant P tai, kas išdėstyta, P pateiktė klausimė reikia atsakyti: PVM direktyvos 183 straipsnė reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tai, jog apmokestinamasis asmuo, kuris prašo grėžinti sumokėto pirkimo PVM nuo jo mokėtino PVM skirtumė, negali gauti iš valstybės narės mokesėi administratoriaus nuo šio mokesėi administratoriaus per vėlai grėžintos sumos skaiėiuojamė palėkanė už vėlavimė už laikotarpė, per kurė galiojo administraciniai aktai, kuriuose buvo atmesta grėžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

## **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

27 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tai, jog apmokestinamasis asmuo, kuris prašo grąžinti sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio nuo jo mokėtino pridėtinės vertės mokesčio skirtumą, negali gauti iš valstybės narės mokesčių administratoriaus nuo šio mokesčio administratoriaus per vėlai grąžintos sumos skaičiuojamą palėkaną už vėlavimą už laikotarpį, per kurį galiojo administraciniai aktai, kuriuose buvo atmesta grąžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.**

Parašai.

\* Proceso kalba: rumunų.