

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 28 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita – 183 straipsnis – PVM skirtumo grąžinimas – Pavoluotas grąžinimas – Pagal nacionalinį teisę mokėtina palikimo suma – Šios sumos sumažinimas dėl priežasčių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens – Leistinumai – Mokesčių neutralumas – Teisinis saugumas“

Byloje C-387/16

dėl Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 5 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

prieš

Nidera BV,

dalyvaujant

Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Vajda (pranešėjas), E. Juhász, K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. birželio 8 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Nidera BV*, atstovaujamos I. Misiūno, V. Višiaus ir I. Pašvenskaitės,
 - Lietuvos Vyriausybės, atstovaujamos D. Kriaušio, R. Butvydytės ir R. Krasuckaitės,
 - Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vlácil,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,
- susipažinęs su 2017 m. spalio 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendim?

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

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Valstybin?s mokes?i? inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (toliau – nacionalin? mokes?i? inspekcija) ir *Nidera B.V.* gin?? d?l mok?tin? pal?kan? už pav?luotai gr?žint? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) skirtum? šiai bendrovei.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Kai tam tikr? mokestin? laikotarp? atskaityta PVM suma viršija mok?tino PVM sum?, valstyb?s nar?s gali arba gr?žinti š? skirtum?, arba j? perkelti ? kit? laikotarp? j? pa?i? nustatytomis s?lygomis.“

Lietuvos teis?

4 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 91 straipsnio 10 dalis (2002 m. kovo 5 d. ?statymo Nr. IX-751 redakcija) ?tvirtino, kad PVM permoka gr?žinama Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymo nustatyta tvarka ir terminais.

5 Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymo, iš dalies pakeisto 2007 m. liepos 3 d. ?statymu Nr. X-1249 (toliau – Mokes?i? administravimo ?statymas), 8 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Mokes?i? administratorius, administruodamas mokes?ius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.“

6 Pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 87 straipsnio 5–7 ir 9 dalis:

„5. Mokes?i? mok?tojo permok?tos mokes?i? sumos, kurios lieka permokos sumas ?skai?ius mokestinei nepriemokai padengti, gr?žinamos mokes?i? mok?tojo prašymu. <...>

6. Mokes?i? administratorius turi teis? patikrinti mokes?i? mok?tojo prašymo gr?žinti mokes?io permok? pagr?stum? šio ?statymo nustatyta tvarka ir terminais. <...>

7. <...> [M]okes?i? administratorius privalo gr?žinti mokes?i? mok?tojui mokes?io permok? tokia tvarka:

1) mokes?io permoka gr?žinama per 30 dien? po rašytinio prašymo gr?žinti mokes?io permok? gavimo dienos. Tais atvejais, kai mokes?i? administratorius paprašo mokes?i? mok?tojo pateikti papildomus dokumentus, 30 dien? terminas skai?iuojamas nuo kitos dienos po pareikalaut? dokument? gavimo dienos. <...> Šiame punkte nustatyti terminai netaikomi, jei yra šios dalies 2 punkte nurodytos aplinkyb?s;

2) tais atvejais, kai d?l mokes?io permokos gr?žinimo atliekamas mokes?i? mok?tojo mokestinis patikrinimas arba su mokes?io permokos gr?žinimu susij? klausimai yra sudedamoji mokes?i? administratoriaus atliekamo to mokes?i? mok?tojo patikrinimo dalis, mokes?io permoka

turi būti grąžinta ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojai naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), teikimo mokesčių mokėtojui dienos.

<...>

9. Mokesčių administratorius, per šio straipsnio 7 dalyje nurodytą terminą negrąžinąs mokesčių permokos sumos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palėkanas iki mokesčių permoka bus grąžinta. Palėkanų dydis yra lygus delpinigių už ne laiku sumokėtą mokestį dyžiui.“

7 Mokesčių administravimo įstatymo 99 straipsnyje numatyta:

„Delpinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praejusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palėkanų normos svertinį vidurkį. Delpinigių dydis nustatomas minėtųjų palėkanų normą padidinus 10 procentinių punktų.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

8 Nyderlanduose steigta bendrovė *Nidera* nuo 2008 m. vasario iki gegužės mėn. Lietuvoje išžemės kio produktų tiekįį įsigijo kviečių. Pagal šį tiekįį išrašytas sskaitas fakturas sumokėta bendra PVM suma sudarė 11 743 259 litus (LTL) (apie 3,4 milijono eurų). Per tą patį laikotarpį *Nidera* eksportavo šiuos kviečius į trečiųsias šalis, taikydama Lietuvos teisėje numatytą 0 % PVM tarifą.

9 2008 m. rugpjūtio 12 d. *Nidera* įregistruota kaip PVM mokėtoja Lietuvoje. PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2008 m. rugpjūtio 12 d. iki rugpjūtio 31 d. ji deklaravo minėtą sumokėtą PVM sumą ir į ją paprašė grąžinti.

10 2009 m. kovo 19 d. sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Lietuva) atsisakė į grąžinti, motyvuodama tuo, kad aptariamą kviečių tiekimo momentu *Nidera* nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, todėl pagal Lietuvos teisę neturėjo teisės į sumokėtą PVM atskaitą.

11 Vis dėlto po 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627) Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. lapkričio 24 d. sprendimu pripažino, kad *Nidera* turėjo teisę į sumokėtą pirkimo PVM atskaitą, ir nurodė mokesčių administratoriui grąžinti aptariamą sumą. 2010 m. gruodžio 22 d. Valstybinė mokesčių inspekcija grąžino *Nidera* PVM skirtumą, kurio suma sudarė 11 743 259 LTL (apie 3,4 milijono eurų).

12 Paskui *Nidera* paprašė sumokėti palėkanas dėl pradinio atsisakymo grąžinti PVM skirtumą. 2011 m. rugpjūtio 11 d. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija jai sumokėjo 214 902,27 LTL (apie 60 000 eurų) palėkanų už laikotarpį nuo minėto teismo sprendimo paskelbimo dienos iki šio skirtumo grąžinimo dienos. Vis dėlto inspekcija atsisakė sumokėti palėkanas už laikotarpį iki minėto paskelbimo. 2013 m. spalio 2 d. sprendimu Valstybinė mokesčių inspekcija atsisakė tenkinti *Nidera* skundą dėl šio sprendimo.

13 *Nidera* kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinį teismą (Lietuva) dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo panaikinimo ir Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo pakeitimo, prašydama, kad jai būtų nurodyta grąžinti 3 864 706,66 LTL (apie 1,1 milijono eurų) palėkanų. Ji teigė, kad palėkanos turėjo būti skaičiuojamos nuo mokestinio

patikrinimo pradžios, t. y. nuo 2008 m. lapkričio 21 d. iki PVM skirtumo galutinio grąžinimo dienos. Šis teismas iš dalies tenkino *Nidera* skundą ir nurodė Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai jai sumokėti palūkanas už laikotarpį nuo 2009 m. vasario 17 d. iki minėtos grąžinimo dienos. Valstybinė mokesčių inspekcija pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

14 Šis teismas pažymi, kad, kaip matyti, be kita ko, iš 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), PVM direktyvos 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžia nacionalinės teisės aktą, pagal kurį prastas PVM skirtumo grąžinimo terminas, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palūkanos nuo grąžintinos sumos, yra pratęsiamas pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą. Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad galima manyti, jog *Nidera* mokėtinas palūkanas reikia skaičiuoti ne nuo Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 2 punkte numatyto termino pabaigos, o nuo šio įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 1 punkte numatyto termino pabaigos, t. y. praėjus 30 dienų po prašymo grąžinti mokesčio skirtumą gavimo dienos.

15 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl nacionalinės valdžios institucijos, įskaitant teismus, kompetencijos sumažinti palūkanas, mokėtinas konkrečiomis pagrindinės bylos aplinkybėmis. Šis teismas būtų klausia, ar jis turi diskreciją, susijusią su mokėtinų palūkanų sumos pagrindu ir teisingu pobūdžiu, atsižvelgiant, be kita ko, į šios sumos ir negrąžinto skirtumo santykį, negrąžinimo trukmę ir jo priežastis – šiuo atveju draudimą pagal nacionalinę teisę atskaityti pirkimo PVM asmenims, kurie nėra registruoti kaip PVM mokėtojai, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus nuostolius.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, remiantis 2013 m. spalio 24 d. Sprendimu *Rafinaria Steaua Român* (C-431/12, EU:C:2013:686, 25 punktas) gali būti manoma, kad mokėtinų palūkanų sumos negalima mažinti atsižvelgiant į aplinkybes, nesusijusias su paties apmokestinamojo asmens veiksmis. Vis dėlto tiek, kiek šiomis palūkanomis iš esmės siekiama kompensuoti apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius dėl negalėjimo disponuoti atitinkamomis lėšomis, šis teismas mano, kad dėl ilgo negalėjimo disponuoti lėšomis laikotarpio gali susikaupti neproporcinga realiai patirtiems nuostoliams palūkanų suma ir kad dėl protingumo ir teisingumo kriterijų, kuriais pagal Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalį turi vadovautis tiek mokesčių administratorius, tiek nacionalinis teismas, ši suma gali būti sumažinta.

17 Vis dėlto atsižvelgdamas į PVM grąžinimo tikslus, visų pirma tikslą, kad apmokestinamasis asmuo nepatirtų jokios finansinės rizikos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad neigiamos finansinės pasekmės dėl negalėjimo disponuoti lėšomis gali išaiškėti ir jas grąžinus. Todėl palūkanų sumos siejimas su realiais apmokestinamojo asmens praradimais siekiant mažinti mokėtinų palūkanų sumą neeliminuoja minėtų praradimų rizikos ir apsunkina apmokestinamojo asmens, nes būtų jis turi rodyti atitinkamus praradimus.

18 Tokiomis aplinkybėmis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM] direktyvos 183 straipsnis, skaitomą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinę įstatymą mokamą palūkaną už laiku negrąžintą (neįskaitytą) PVM permoką (skirtumą) atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmis nulemtas aplinkybes: palūkanų santykį su laiku negrąžintos permokos dydžiu, permokos negrąžinimo laikotarpį ir į nulemtas priežastis, apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus?“

D?I prejudicinio klausimo

19 Pirmiausia reikia priminti, kad iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyv? matyti, jog paskelbus 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendim? *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298) prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend?, kad, kalbant apie jo nagrin?jam? byl?, nuo gr?žinto PVM skirtumo sumos mok?tinas pal?kanas *Nidera* reikia skai?iuoti nuo Mokes?i? administravimo ?statymo 87 straipsnio 7 dalies 1 punkte numatyto termino pabaigos, ir tai per pos?d? patvirtino *Nidera* ir Lietuvos Vyriausyb?. Taigi šis teismas Teisingumo Teismo klausia ne d?l datos, nuo kurios yra mok?tinios pal?kanos, o tik d?l galimyb?s sumažinti ši? pal?kan? dyd?.

20 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsn?, aiškinam? atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, reikia aiškinti taip, kad draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalin? teis? mokam? pal?kan? sum? už laiku negr?žint? PVM skirtum? atsižvelgus ? kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmas nulemtas aplinkybes, kaip antai pal?kan? santyk? su PVM skirtumo suma, skirtumo negr?žinimo laikotarp? ir j? nul?musias priežastis, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus.

21 Reikia priminti, kad nors PVM direktyvos 183 straipsnyje nenumatyta nei pareigos mok?ti pal?kanas už gr?žintin? PVM skirtum?, nei datos, nuo kurios šios pal?kanos turi b?ti mokamos, vis d?lto vien ši aplinkyb? neleidžia daryti išvados, kad t? nuostat? reikia aiškinti taip, jog valstybi? nari? nustatyta PVM skirtumo gr?žinimo tvarka visiškai nekontroliuojama pagal S?jungos teis? (2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 27 ir 28 punktai ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Rafin?ria Steaua Român?*, C?431/16, EU:C:2017:522, 18 punktas).

22 Iš ties?, viena vertus, nors PVM direktyvos 183 straipsnyje numatytos teis?s ? PVM skirtumo gr?žinim? ?gyvendinimas iš esm?s priskiriamas valstybi? nari? procesiniam savarankiškumui, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo princip? (šiuo klausimu žr. 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 29 punkt?; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C?591/10, EU:C:2012:478, 27 punkt? ir 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafin?ria Steaua Român?*, C?431/12, EU:C:2013:686, 20 punkt?).

23 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš PVM direktyvos 183 straipsnio, aiškinamo atsižvelgiant ? PVM kontekst? ir bendrus ši? srit? reglamentuojan?ius principus, kyla specialios taisykl?s, kuri? turi laikytis valstyb?s nar?s, ?gyvendindamos PVM skirtumo gr?žinimo teis? (žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafin?ria Steaua Român?*, C?431/12, EU:C:2013:686, 21 punkt? ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?254/16, EU:C:2017:522, 19 punkt?).

24 Nors valstyb?s nar?s turi tam tikr? laisv? nustatyti PVM skirtumo gr?žinimo tvark?, tokia tvarka negali pažeisti mokes?i? neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tekt? visa ar dalis šio mokes?io naštos. Konkre?iai kalbant, tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui tinkamas s?lygas susigr?žinti vis? d?l PVM skirtumo susidariusi? sum?; tai reiškia, kad gr?žinama turi b?ti per proting? termin?, o pasirinkta gr?žinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti jokios 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 ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?254/16, EU:C:2017:522, 20 punktas).

25 Šiuo klausimu, kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas gr?žinamas ne per proting?

termin?, pagal PVM sistemos neutralumo princip? reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens patirti finansiniai nuostoliai d?l negal?jimo disponuoti aptariama pinig? suma b?t? atlyginti sumokant pal?kanas. Nesant S?jungos teis?s akt? PVM srityje, kiekviena valstyb? nar? savo vidaus teis?s sistemoje turi numatyti s?lygas, kuriomis šios pal?kanos turi b?ti mokamos, be kita ko, ši? pal?kan? norm? ir apskai?iavimo b?d?, bet laikantis mokes?i? neutralumo principo (šiuo klausimu žr. 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 33, 53 ir 54 punktus; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C?591/10, EU:C:2012:478, 27 punkt? ir 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafin?ria Steaua Rom?n?*, C?431/12, EU:C:2013:686, 22 ir 23 punktus).

26 Kiek tai susij? su pagrindine byla, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 87 straipsnio 9 dal? pal?kan?, mok?tin? pav?lavus gr?žinti PVM skirtum? apmokestinamajam asmeniui, dydis yra lygus delspinigi? už ne laiku sumok?t? mokest?, taikom? apmokestinamajam asmeniui, dydžiui. Taikant šio ?statymo 99 straipsn? šis dydis nustatomas pra?jusio kalendorinio ketvir?io išleist? Lietuvos Respublikos valstyb?s išdo vekseli? metin?s pal?kan? normos svertin? vidurk? padidinus 10 procentini? punkt?.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad kai d?l pav?luotai gr?žinto PVM skirtumo ilgai negalima disponuoti l?šomis, taip skai?iuojant kaip kompensacija gali b?ti išmok?tos neproporcingos pal?kanos, palyginti su apmokestinamojo asmens realiai patirtais praradimais. Jis pažymi, kad šiomis aplinkyb?mis teisingumo ir protingumo kriterijai leidžia tiek mokes?i? administratoriui pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 8 straipsnio 3 dal?, tiek nacionaliniam teismui sumažinti ši? sum? d?l prejudiciniame klausime nurodyt? priežas?i?, kurios n?ra susijusios su apmokestinamojo asmens elgesiu. Vis d?lto iš Lietuvos Vyriausyb?s atsakymo ? Teisingumo Teismo per pos?d? pateikt? klausim? matyti, kad iki šiol nacionaliniai teismai netaik? tokio sumažinimo.

28 Pirma, kalbant apie sumažinim? d?l ?prastai taikant nacionalin?s teis?s nuostatas mok?tin? pal?kan? sumos dydžio, pažym?tina, kad, atsižvelgiant ? PVM skirtumo sum?, kaip savo išvados 35 punkte nurod? generalinis advokatas, ši pal?kan? suma yra tik kompensacija už prarast? galimyb? gauti pajam? d?l pagrindin?s sumos negr?žinimo laikotarpio trukm?s. Iš to matyti, kad d?l šios sumos sumažinimo, pagr?sto vien sumos dydžiu, palyginti su gr?žintina pagrindine suma, apmokestinamajam asmeniui kyla rizika, kad sumok?tos pal?kanos neapims viso laikotarpio, per kur? pagal mokes?i? neutralumo princip? reikalaujama, kad, remiantis šio sprendimo 24 ir 25 punktuose nurodyta jurisprudencija, negal?jimas disponuoti aptariamomis sumomis b?t? kompensuojamas sumokant pal?kanas.

29 Antra, d?l negr?žinimo laikotarpio trukm?s pažym?tina, jog iš ankstesnio punkto matyti, kad ši trukm? savaime nepateisina pal?kan?, kuri? suma yra konkre?iai skirta kompensuoti apmokestinamojo asmens per š? laikotarp? patirtiems finansiniams nuostoliams, sumažinimo. Be to, galimyb? sumažinti mok?tin? pal?kan? sum? d?l negr?žinimo laikotarpio trukm?s gali lemti tai, kad mokes?i? institucijos nesistengs kuo grei?iau gr?žinti PVM skirtumo, o tai irgi gali sukelti finansin? rizik? apmokestinamajam asmeniui ir pažeisti mokes?i? neutralumo princip?.

30 Be to, reikia pažym?ti, kad mokes?i? administratoriaus atsisakymas gr?žinti *Nidera* prašom? PVM permok? iki 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627) paskelbimo taip pat nepateisina pal?kan? sumos sumažinimo. Iš ties? reikia priminti, kad S?jungos teis?s normos išaiškinimu, kur? Teisingumo Teismas pateikia pagal SESV 267 straipsnio jam suteiktus ?galiojimus, paaiškinama ir prireikus patikslinama šios normos reikšm? ir apimtis, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprasta ir taikoma nuo ?sigaliojimo dienos (1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, 16 punktas ir 2015 m. balandžio

14 d. Sprendimo *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 53 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Taigi, apmokestinamojo asmens požiūriu, iš esmės nesiskiria pavuluotas gržinimas dėl prašymo administracinio nagrinėjimo praleidus terminą ir pavuluotas gržinimas dėl administracinio akto, kuriais buvo neteisėtai atsisakyta gržinti ir kurie vėliau panaikinti po Teisingumo Teismo sprendimo (pagal analogiją žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafinaria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, 25 punktą).

32 Trečia, kiek tai susiję su nacionalinio teismo galimybe sumažinti prastai taikant nacionalines nuostatas mokėtiną palėkaną sumą, kad būtų atsižvelgta į konkretaus apmokestinamojo asmens realiai patirtus nuostolius dėl negalėjimo disponuoti gržintino PVM skirtumo suma per negržinimo laikotarpį, tokia galimybė reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi rodyti realiai dėl šio negalėjimo disponuoti išomomis patirtus finansinius nuostolius.

33 Vis dėlto Lietuvos Vyriausybė teigia, viena vertus, kad palėkaną norma, numatyta Mokesių administravimo įstatymo 99 straipsnyje, ne tik siekiama kompensuoti apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius, bet, atsižvelgiant į valstybės išdė vekselių metinę palėkaną normas padidinti dešimt procentinių punktų, apima ir baudžiamąjį sankcijos poveikio elementą. Jis pažymi, kad pagal minėto įstatymo 87 straipsnio 9 dalį palėkaną, mokėtiną pavėlavus gržinti PVM skirtumą apmokestinamajam asmeniui, dydis yra lygus delspinigį už ne laiku sumokėtą mokesį, taikomą apmokestinamajam asmeniui, dydžiui.

34 Kita vertus, minėto 99 straipsnyje nustatyta norma taikoma tik laikotarpiu nuo mokesių administratoriaus ar atitinkamai teismo, pripažinusio prašymą gržinti pagrėstu, sprendimo iki visiško PVM skirtumo gržinimo apmokestinamajam asmeniui. Remdamasi tuo Lietuvos Vyriausybė daro išvadą, kad šios normos taikymas laikotarpiu iki šio sprendimo yra per didelė kompensacija už apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius dėl negalėjimo disponuoti gržintinomomis išomomis, t. y. dėl to apmokestinamasis asmuo turi nepagrėstą pranašumą.

35 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Lietuvos Vyriausybės argumentai grindžiami Lietuvos teisės akto aiškinimu, kuris skiriasi nuo nurodytojo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo. Iš tiesų iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos palėkanos yra baudžiamąjo pobūdžio. Be to, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 19 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, jog data, nuo kurios turi būti mokamos šios palėkanos, nustatoma pagal Mokesių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 1 punktą, kuriame nurodytas 30 dienų po prašymo gržinti gavimo dienos terminas, o ne nuo sprendimo dėl šio prašymo priėmimo dienos. Pažymėtina, kad tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi aiškinti nacionalinės teisės aktus; Teisingumo Teismas turi atsakyti į prejudicinį klausimą remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo atliktu minėtu teisės akto išaiškinimu (šiuo klausimu žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 38 punktą).

36 Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į šio sprendimo 23 punkte primintą laisvę nustatyti PVM skirtumo gržinimo tvarką, valstybės narės turi teisę numatyti fiksuotas palėkanas tam, kad būtų užtikrinta kompensacija pagal mokesių administratoriaus lengvai administruojamas ir kontroliuojamas taisykles. Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 33 punkte, jei tam tikru konkrečiu atveju kompensacijai skirtą palėkaną suma viršija realie apmokestinamojo asmens patirtą žalą, tai yra tik fiksuotos kompensacinės sistemos, kuri dėl savo pobūdžio atspindi ne realiai patirtus nuostolius, bet nuostolius, kurių, nacionalinio įstatymų leidėjo vertinimu, gali patirti apmokestinamasis asmuo, pasekmė. Kompensacija palėkanų forma kiekvienu konkrečiu atveju gali būti didesnė ar mažesnė už realius nuostolius.

37 Tokiu atveju, jei tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, numato

toki? fiksuot? pal?kan? mok?jim?, jie tuo pa?iu metu negali numatyti galimyb?s neleisti mok?ti toki? pal?kan? ir apsiriboti reali? nuostoli? kompensavimu remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais, kaip teigia Lietuvos Vyriausyb?. Iš ties? d?l toki? nacionalin?s teis?s akt? apmokestinamasis asmuo negal?t? numatyti aplinkybi?, kurioms esant gali tik?tis gauti fiksuotas pal?kanas, taigi – ir organizuoti savo veikl? atsižvelgiant ? tok? mok?jim?. Taigi konstatuotina, kad tokie teis?s aktai neleidžia apmokestinamajam asmeniui tinkamomis s?lygomis susigr?žinti visos skolos, susidariusios d?l PVM skirtumo, nepatiriant jokios finansin?s rizikos, o tai prieštarauja mokes?i? neutralumo principui (pagal analogij? žr. 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 57 ir 58 punktus).

38 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad pagal PVM direktyvos 183 straipsn?, aiškinam? atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalin? teis? mokam? pal?kan? sum? už laiku negr?žint? PVM skirtum? atsižvelgus ? kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmiais nulemtas aplinkybes: pal?kan? sumos santyk? su PVM skirtumo suma, skirtumo negr?žinimo laikotarp? ir j? nul?musias priežastis, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus.

D?l bylin?jimosi išlaid?

39 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

Pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 183 straipsn?, aiškinam? atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalin? teis? mokam? pal?kan? sum? už laiku negr?žint? prid?tin?s vert?s mokes?io skirtum? atsižvelgus ? kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmiais nulemtas aplinkybes: pal?kan? sumos santyk? su prid?tin?s vert?s mokes?io skirtumo suma, skirtumo negr?žinimo laikotarp? ir j? nul?musias priežastis, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus.

von Danwitz

Vajda

Juhász

Jürimäe

Lycourgos

Paskelbta 2018 m. vasario 28 d. viešame pos?dyje Liuksemburge.

Kancleris

A. Calot Escobar

T. von Danwitz

* Proceso kalba: lietuvi?.