

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. vasario 10 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 179 ir 183 straipsniai – Teisė ? PVM atskait? – Taisyklės – PVM skirtumo ?skaitymas ar gr?žinimas – Papildomos mokėjimo prievolės – Mokesčių neutralumo principas – Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai“

Byloje C-487/20

d?l *Curtea de Apel Alba Iulia* (Alba Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) 2020 m. rugsėjo 22 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2020 m. spalio 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Philips Or?tie SRL

prieš

Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kur? sudaro aštuntosios kolegijos pirmininko pareigas einantis septintosios kolegijos pirmininkas J. Passer, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas) ir N. Wahl,

generalinį advokat? J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinėj?s pastabas, pateiktas:

- *Philips Or?tie SRL*, atstovaujamos avoca?i M. Boian, D.-D. Dasc?lu ir E. C. Antonescu,
- Rumunijos vyriausyb?s, atstovaujamos E. Gane ir L.-E. Ba?agoi,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir J. Jokubauskait?s,

atsižvelg?s ? sprendimą, priimtą susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrinėti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas d?l 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 179 straipsnio pirmos pastraipos ir 183 straipsnio pirmos pastraipos ir

lygiavertiškumo, veiksmingumo ir mokesčių neutralumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Philips Orștie SRL* ir *Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Generalinė stambiųjų mokesčių mokėtojų administravimo direkcija, Rumunija) ginčų dėl teisės priduoti vertės mokesčio (PVM) atskaitų gyvendinimo taisyklių.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisė PVM atskaitų gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM suma, kurios atskaitų per tą patį laikotarpį jis gijo teisė ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdančys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise atskaitų tik tiekimo metu.“

4 Šios direktyvos 183 straipsnyje tvirtinta:

Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtinę PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti kitą laikotarpį jo pačios nustatytomis sąlygomis.

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

5 Minutės direktyvos 252 straipsnyje numatyta:

„1. PVM deklaracijos pateikiamo terminą nustato valstybės narės. Šis terminas negali būti ilgesnis nei du mėnesiai nuo kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.

2. Valstybės narės nustato vieno, dviejų ar trijų mėnesių mokestinius laikotarpius.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius mokestinius laikotarpius, jei jie nėra ilgesni nei vien[i] metai.“

Rumunijos teisė

6 Pagal 2015 m. liepos 20 d. *Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (2015 m. Mokestinio ginčų proceso kodeksas Nr. 207) (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 547, 2015 m. liepos 23 d.; toliau – Mokestinio ginčų proceso kodeksas) 157 straipsnio 2 dalies b) punktas mokestine nepriemoka nelaikomos „pagal statymus ginčijamuose administraciniuose mokestiniuose aktuose nustatytos mokestinės prievolės, kurių vykdymas užtikrinamas pagal 210–211 straipsnius arba 235 straipsnį“.

7 Mokestinio ginčų proceso kodekso 233 straipsnyje „Priverstinio vykdymo sustabdymas“, be kita ko, numatyta:

„<...>

(2bis) Priverstinis vykdymas sustabdomas arba nepradedamas šiais atvejais:

a) kai mokestiniai reikalavimai nustatomi kompetentingo mokesčių administratoriaus

parengtame pranešime apie mokėtiną mokestį, jeigu po pranešimo pateikimo skolininkas informuoja jį apie banko garantijos arba laidavimo draudimo liudijimo pateikimą, kaip tai suprantama pagal 235 straipsnį. Priverstinis vykdymas tįsiamas arba pradedamas, jeigu skolininkas nepateikia banko garantijos arba laidavimo draudimo liudijimo per 45 dienas nuo pranešimo apie mokėtiną mokestį pateikimo datos;

b) kai mokestiniai reikalavimai nustatomi pagal įstatymus ginčijamuose administraciniuose mokestiniuose aktuose ir jį vykdydamas garantuojamas pagal 210–211 straipsnius. Priverstinis vykdymas tįsiamas arba pradedamas po to, kai administraciniai mokestiniai aktai tampa galutiniai administracinio ar teismo teisių gynimo priemonių sistemoje.

(2ter) Per visą priverstinio vykdymo sustabdymo pagal 21 dalį laikotarpį mokestiniai reikalavimai, kuriems taikomas sustabdymas, neišnyksta, nebent skolininkas nusprendžia juos vykdyti pagal 165 straipsnio 8 dalį.

<...>“

8 Mokestinio ginčo proceso kodekso 235 straipsnio 1 ir 5 dalys suformuluotos taip:

„(1) Jeigu ginčijami administraciniai mokestiniai aktai, kuriais nustatomi mokestiniai reikalavimai, kaip tai suprantama pagal šį kodeksą, taip pat nagrinėjant administracinę bylą, ginčijamą mokestinio prievolių priverstinis vykdymas sustabdomas arba nepradedamas, jeigu skolininkas pateikia kompetentingam mokesčių administratoriui ginčijamą ir iki garantijos pateikimo nevykdytą mokestinio prievolių vykdymo banko garantiją arba laidavimo draudimo liudijimą. Banko garantijos arba laidavimo draudimo liudijimo galiojimo laikotarpis turi būti ne trumpesnis kaip 6 mėnesiai nuo išdavimo dienos.

<...>

(5) Per visą šiame straipsnyje numatytą priverstinio vykdymo sustabdymo laikotarpį mokestiniai reikalavimai, kurių vykdymas sustabdomas, neišnyksta, nebent skolininkas nusprendžia juos vykdyti pagal 165 straipsnio 8 dalį.“

9 2015 m. rugsėjo 8 d. *Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (2015 m. įstatymas Nr. 227, kuriuo nustatomas mokesčių kodeksas; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 688, 2015 m. rugsėjo 10 d.; toliau – Mokesčių kodeksas) 303 straipsnyje nustatyta:

„(1) Kai mokestis už apmokestinamojo asmens, pagal 316 straipsnį registruoto kaip PVM mokėtojas, pirkimus, kuris gali būti atskaitomas per mokestinį laikotarpį, yra didesnis nei mokestis, gautas už apmokestinamuosius sandorius, per referencinį laikotarpį susidaro skirtumas, toliau vadinamas „neigiama mokesčio suma“.

(2) Nustatant mokėtiną mokestį arba neigiamą mokesčio sumą už sandorius, vykdytus per referencinį mokestinį laikotarpį, apmokestinamieji asmenys turi atlikti šiame straipsnyje nurodytus patikslinimus 323 straipsnyje nurodytoje mokesčio deklaracijoje.

(3) Bendra neigiama mokesčio suma apskaičiuojama sudedant referencinio mokestinio laikotarpio neigiamą mokesčio sumą, praėjusio mokestinio laikotarpio deklaracijoje nurodytą neigiamos mokesčio sumos likutį, jeigu nebuvo paprašyta jį grąžinti, ir mokesčių kontrolės staigų nustatytą siskolintą PVM likutį, nurodytą iki mokesčių deklaracijos pateikimo dienos teiktuose pranešimuose apie mokėtiną mokestį.

(4) Bendra mokėtina mokesčio suma referenciniu mokestiniu laikotarpiu apskaičiuojama prie už referencinį laikotarpį mokėtiną mokesčio sumos pridėjant valstybės išdėjęs iki 323 straipsnyje

nurodytos mokesčių deklaracijos pateikimo dienos nesumokėtų už praėjusio mokestinio laikotarpio mokėtino mokesčio likutį ir valstybės išdėjęs iki mokesčių deklaracijos pateikimo dienos nesumokėtas PVM likutis, nurodyti iki deklaracijos pateikimo datos teiktuose mokesčių kontrolės akte pranešimuose. Nukrypstant nuo šios nuostatos:

a) pirmąjį mokesčio deklaraciją, mokesčių administratoriui pateiktą po mokėjimo lengvatos patvirtinimo datos, iš praėjusio mokestinio laikotarpio deklaracijos neperkeliamą bendrą mokėtiną mokesčio sumą, dėl kurios buvo patvirtinta mokėjimo lengvata;

b) pirmąjį mokesčio deklaraciją, mokesčių administratoriui pateiktą po datos, kai šis akte pagal 2014 m. įstatymą Nr. 85 buvo traukta kreditoris, iš praėjusio mokestinio laikotarpio deklaracijos neperkeliamą bendrą mokėtiną mokesčio sumą, dėl kurios mokesčių administratorius pagal 2014 m. įstatymo Nr. 85 nuostatas seregistravo kaip kreditorius.

(5) Nukrypstant nuo 3 ir 4 dalių nuostatų, mokesčių kontrolės institucijų nustatyti neigiami PVM skirtumai arba iki mokesčio deklaracijos pateikimo dienos valstybės biudžetą nesumokėtos mokėtinės PVM likučio sumos, nustatytos mokesčių kontrolės institucijų pranešimuose apie mokėtinį mokestį, kurį vykdomą pagal įstatymus sustabdę teismai, nepridedamos prie neigiamos ar bendros mokėtinės mokesčio sumos, atsižvelgiant į konkretų atvejį, priskiriamos prie laikotarpio, kai pranešimo apie mokėtinį mokestį vykdymas buvo sustabdytas. Šios sumos skaitomos į mokestinio laikotarpio, kuriuo buvo nutrauktas pranešimo apie mokėtinį mokestį vykdymo sustabdymas, mokesčio deklaraciją, siekiant apskaičiuoti bendrą neigiamą mokesčio sumą arba bendrą mokėtinį mokesčio sumą.

(6) 323 straipsnyje nurodytoje mokesčio deklaracijoje apmokestinamieji asmenys turi nustatyti sumą, nurodyti 3 ir 4 dalyse, skirtumus, pagal kuriuos mokesčio sumos turi būti patikslintos, ir nurodyti mokesčio skolos likutį arba neigiamos mokesčio sumos likutį. Jeigu bendrą mokėtiną mokesčio sumą yra didesnė nei bendra neigiama mokesčio suma, susidaro už referencinį laikotarpį mokėtino mokesčio likutis. Jeigu bendra neigiama mokesčio suma yra didesnė nei bendra mokėtiną mokesčio sumą, susidaro neigiamos už referencinį laikotarpį mokėtinės mokesčio sumos likutis.

<...>

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

10 2016 m. rugsėjo mėn. Generalinė stambiųjų mokesčių mokėtojų administravimo direkcija priėmė pranešimą apie mokėtinį mokestį, jame buvo nustatyta *Philips Orff* prievolė sumokėti 31 628 916 Rumunijos leja (RON) (apie 6 325 783 EUR) PVM ir papildomą mokestinį prievolę.

11 Kadangi šiame pranešime apie mokėtinį mokestį nurodytą sumą mokėjimas nebuvo sustabdytas, 2016 m. rugsėjo mėn. pridėtinės vertės mokesčio deklaracijoje *Philips Orff* nurodė 21 799 334 RON (apie 4 359 866 EUR) sumą, kaip „pranešime apie mokėtinį mokestį nurodytą mokėtinį PVM, nesumokėtą iki PVM deklaracijos pateikimo dienos“, ir neprašė jo grąžinti. Po skaitymo *Philips Orff* liko skolinga 12 096 916 RON (apie 2 419 383 EUR) sumą.

12 Be to, 2016 m. lapkričio 4 d. *Philips Orff* pateikė mokestinį skundą dėl pranešimo apie mokėtinį mokestį, juo užginčijo šio pranešimo teisėtumą, t. y. dėl 21 799 334 RON (apie 4 359 866 EUR) sumos. Kartu su šiuo skundu *Philips Orff* pateikė tą patį dieną suteiktą banko garantiją 31 577 059 RON (apie 6 315 412 EUR) sumai. Šios banko garantijos galiojimas vėlesniais papildomais dokumentais buvo pratęstas iki 2020 m. kovo 4 d.

13 Nuo 2016 m. lapkričio mėn. iki 2019 m. kovo mėn. *Philips Orff* pateikė PVM deklaracijas,

kuri? 38 eilut?je nenurod? pranešime apie mok?tin? mokest? nustatytos mok?tinios PVM sumos, nesumok?tos iki deklaracij? pateikimo datos (t. y. nenurod? mokestini? nepriemok?), ir papraš? gr?žinti PVM. Tos bendrov?s manymu, atsižvelgiant ? Mokestini? gin?? proceso kodekso 233 straipsnio ir 235 straipsnio 1 ir 5 dali? nuostatas, šios mok?tinios sumos negal?jo b?ti laikomos „nepriemoka“ ir negal?jo b?ti ?skai?iuotos ? „bendr? mok?tin? PVM sum?“, kaip apibr?žta Mokes?i? kodekso 303 straipsnio 4 dalyje. Generalin? stambi?j? mokes?i? mok?toj? administravimo direkcija pri?m? sprendimus d?l PVM gr?žinimo ir nepareišk? prieštaravim? nei d?l t? deklaracij? užpildymo b?do, nei d?l *Philips Or??tie* pateikto atitinkam? teis?s norm? aiškinimo.

14 2019 m. kovo 5 d. *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) patenkindamas *Philips Or??tie* skund? d?l pranešimo apie mok?tin? mokest? ir panaikino 21 799 334 RON (apie 4 359 866 EUR) papildom? PVM sum?. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad jo pri?mimo metu šis sprendimas nebuvo galutinis.

15 Teikdama 2019 m. balandžio ir geguž?s m?n. PVM deklaracijas *Philips Or??tie*, kaip ir anks?iau, j? 38 eilut?je nenurod? pranešime nurodytos ?siskolintos PVM sumos, nesumok?tos iki t? deklaracij? pateikimo dienos.

16 Generalin? stambi?j? mokes?i? mok?toj? administravimo direkcija informavo *Philips Or??tie* mananti, kad 2019 m. balandžio ir geguž?s m?n. deklaracij? 38 eilut?, kurioje nurodyta mok?tina 12 096 916 RON (apie 2 419 383 EUR) PVM suma, buvo užpildyta klaidingai, ir pri?m? du sprendimus d?l deklaracij? ištaisymo, kuriais pakeit? šiose deklaracijose nurodyt? mok?tin? PVM sum?, ? bendr? mok?tin? PVM sum? ?traukdama ir 21 799 334 RON (apie 4 359 866 EUR) sum?, ir taip padar? tiesiogin? poveik? gr?žintino PVM sumai.

17 Kai *Philips Or??tie* administracinis skundas d?l ši? sprendim? buvo atmestas, bendrov? kreip?si ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism?, prašydama panaikinti šiuos sprendimus; vis? pirma ji teig?, kad, atsižvelgiant ? tai, jog Mokestini? gin?? proceso kodekse pripaž?stamas gin?ijamais mokestiniais aktais nustatyt? mokestini? prievol? vykdymo, d?l kurio buvo pateikta banko garantija, stabdomasis poveikis, ta pati taisykl? turi b?ti taikoma ir tuo atveju, kai šios mok?jimo prievol?s yra susijusios su gin?ijamuose pranešimuose apie mok?tin? mokest? nustatytomis papildomomis PVM sumomis, juo labiau kad tok? aiškinim? mokes?i? institucijos patvirtino laikotarpiu nuo 2016 m. lapkri?io m?n. iki 2019 m. kovo m?n. Ta bendrov? taip pat teigia, kad, nors valstyb?s nar?s, perkeldamos PVM direktyvos nuostatas, turi diskrecij?, jos taip pat privalo vadovautis bendraisiais lygiavertiškumo, veiksmingumo ir PVM neutralumo principais, nustatytais atitinkamoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje šioje srityje, vis d?lto šiuo atveju Rumunijos teis?je ši? princip? nesilaikoma.

18 Generalin? stambi?j? mokes?i? mok?toj? administravimo direkcija teigia, kad mok?tino arba gr?žintino PVM apskai?iavimo mechanizmas yra specialus ir kad Mokes?i? kodekso 303 straipsnio 4 ir 5 dalyse išd?stytos nuostatos yra specialiosios nuostatos, palyginti su kit? r?ši? mokes?iams ir rinkliavoms taikomomis Mokestini? gin?? proceso kodekso 157, 233 ir 235 straipsni? nuostatomis. Tod?l pateiktos banko garantijos nepakanka tam, kad gin?ijamame pranešime apie mok?tin? mokest? nustatytos mokestin?s prievol?s neb?t? ?trauktos apskai?iuojant „bendr? mok?tin? PVM sum?“.

19 Šiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Alba Iulia* (Alba Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM direktyvos] 179 straipsnio [pirmos pastraipos] ir 183 straipsnio [pirmos pastraipos] nuostatos, siejamos su lygiavertiškumo, veiksmingumo ir neutralumo principais, gali b?ti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiamos tokios nacionalin?s teis?s nuostatos ir (arba) praktika, pagal kurias gr?žintino PVM suma sumažinama ? mok?tin? PVM ?traukiant negalutiniu teismo

sprendimu panaikintame pranešime apie mokėtiną mokestį nustatytas papildomas mokėjimo prievolių sumas, kai tokie papildomi prievolių vykdymas yra užtikrinamas banko garantija ir kai nacionalinės procesinės mokesčių teisės aktuose pripažįstamas minėtos garantijos stabdomasis poveikis kitų mokesčių ir rinkliavų mokėjimo atveju“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 179 straipsnio pirma pastraipa ir 183 straipsnio pirma pastraipa bei mokesčių neutralumo, lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, leidžiančios valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti grąžinti papildomą PVM sumą, kuri buvo apskaičiuota ir sumokėta priėjus pranešimą apie mokėtiną mokestį, kurį atitinkamas apmokestinamasis asmuo užginčijo ir dėl kurio buvo priimtas šiam apmokestinamajam asmeniui palankus negalutinis teismo sprendimas, net jei atitinkamas apmokestinamasis asmuo turi banko garantiją atitinkamai PVM sumai, o pagal nacionalinį proceso teisę (kitų mokesčių ir rinkliavų atveju) minėtą sumą galima susigrąžinti, pateikus tokį banko garantiją.

21 Visų pirma reikia priminti, kad Teisingumo Teismas šio klausimą turi atsakyti remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, kuris šiuo klausimu turi išimtinę kompetenciją, nustatytais nacionalinės teisės aktais ir faktinėmis aplinkybėmis ir nacionaliniam teismui pateikti svarbius Sąjungos teisės aiškinimo elementus, kurie leistų vertinti šio teisės akto atitiktį PVM direktyvos nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 38 punktą).

22 Taigi šiuo atveju nereikia nagrinėti Rumunijos vyriausybės argumento, kad *Philips Orff* tie, be galimybių, kuriomis ji nusprendė ginti savo teises, turėjo ir kitų galimybių, kurios jai nebūtų sukėlusios papildomos finansinės naštos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė, kad Rumunijos teiseje tokios galimybių numatytos, todėl Teisingumo Teismas neturi vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto nacionalinės teisės aiškinimo.

23 Be to, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipą apmokestinamasis asmuo teisę PVM atskaitę gyvendina taip: iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima PVM suma, kuri atskaitė per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ją naudoja. Šios direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta, kad, kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtiną PVM sumą, šis skirtumas gali būti perkeltas į kitą laikotarpį arba grąžintas.

24 Be to, Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad, nors PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyta teisę PVM skirtumo grąžinimą iš esmės kyla iš valstybių narių procesinio savarankiškumo, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo principais (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Dėl galimybių 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 leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis sąlygomis susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti grąžintas per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu, ir kad pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos

apmokestinamajam asmeniui (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnis neturėtų būti aiškinamas taip, kad juo būtų draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, numatančios PVM skirtumo grąžinimo taisyklės, kuriose derinami abu šiame 183 straipsnyje numatyti PVM skirtumo grąžinimo būdai, t. y. šio skirtumo perkėlimas į kitą laikotarpį ir jo grąžinimas arba šio skirtumo perkėlimas ne į kitą, o į kelis mokesčius laikotarpius, jei laikomasi PVM direktyvos 252 straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą (šiuo klausimu žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 47–49 punktus).

27 Kita vertus, nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamajam asmeniui tenka PVM skirtumo finansinės naštos dalis per laikotarpį, kuris laikomas neprotingu, pažeidžia mokesčių neutralumo principą (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *Mednis*, C?525/11, EU:C:2012:652, 27 punktą).

28 Šiuo atveju, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia konstatuoti, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nenurodžius tikslaus laikotarpio, per kurį apmokestinamasis asmuo pagal Rumunijos teisės aktus negali susigrąžinti PVM skirtumo, kurio jis gali reikalauti už konkretų mokesčių laikotarpį, nacionalinis teismas (jis vienintelis turi jurisdikciją priimti sprendimą dėl faktinių aplinkybių) turi nuspręsti, ar pagal šiuos teisės aktus apmokestinamajam asmeniui iš tiesų perkeliama finansinė PVM skirtumo (ar jo dalies) našta per neprotingą laikotarpį, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

29 Dėl lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, apie kuriuos jau užsiminta šio sprendimo 24 punkte, reikia priminti, kad ieškiniui, skirtui užtikrinti iš Sąjungos teisės kylančių asmenų teisių apsaugai, pareiškimo procesinės taisyklės neturi būti mažiau palankios, nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų naudojimas Sąjungos teiseje nustatytomis teisėmis neturi tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (žr., be kita ko, 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Câmpean*, C?200/14, EU:C:2016:494, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

30 Be abejonų, nacionalinis teismas, kuris vienintelis tiesiogiai žino nacionalinės teisės procesines ieškinių dėl grąžinimo pareiškimo prieš valstybės taisyklės, turi patikrinti, ar procesinės taisyklės, skirtos vidaus teiseje iš Sąjungos teisės kylančių asmenų teisių apsaugai užtikrinti, atitinka lygiavertiškumo principą, ir išnagrinėti tariamai panašius vidaus teise grindžiamus ieškinių dalykus ir esmines dalis. Šiuo tikslu šis nacionalinis teismas turi patikrinti atitinkamų ieškinių panašumą, kiek tai susiję su jų dalyku, pagrindu ir pagrindinėmis aplinkybėmis (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C?591/10, EU:C:2012:478, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Vis dėlto Teisingumo Teismas dėl patikrinimo, kurį turi atlikti nacionalinis teismas, gali jam pateikti su Sąjungos teisės aiškinimu susijusias informacijas.

32 Šiuo atveju prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad bendrojoje nacionalinėje mokestinėje prievolės sistemoje, kuri nustatyta Mokestinė ginčų proceso kodekso 127, 233 ir 235 straipsniuose, yra tvirtinta taisyklė, pagal kurią tuo atveju, kai pranešimas apie mokėtiną mokestį užginčijamas ir pateikiama banko išduota visų ginčijamų prievolių vykdymo garantija, šio pranešimo apie mokėtiną mokestį vykdymas yra sustabdomas ir ši prievolė išankstinis pasibaigimas galimas tik tai skolininko prašymu. Vis dėlto PVM srityje šios nuostatos netaikomos, o Mokesčių kodekso 303 straipsnio 4 ir 5 dalyse tokia taisyklė nenumatyta, todėl banko garantijos pateikimas nesustabdo prievolės mokėti PVM vykdymo.

33 Siekdama parodyti, kad laikomasi lygiavertiškumo principo, Rumunijos vyriausybė teigia, kad, pirma, jei *Philips Orto* siekė sustabdyti pranešimo apie mokėtiną mokestį galiojimą, ji galėjo prašyti administracinio teismo sustabdyti jo galiojimą, laikydamosi pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Legea contenciosului administrativ Nr. 554/2004* (2004 m. Administracinės teisenos įstatymas Nr. 554; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 1154 2004 m. gruodžio 7 d.) 14 ir 15 straipsniuose numatytą sąlygą. Kita vertus, atsisakymas pripažinti tokį stabdomąjį poveikį PVM srityje (kai šis poveikis pripažįstamas kitoms mokestinėms prievolėms), negali paneigti lygiavertiškumo principo laikymosi, nes pats sustabdomas neturi tokios PVM atskaitai ir mokestinė prievolė pasibaigimui. Todėl su PVM susijusios procesinės taisyklės yra ne mažiau palankios nei mokestinėms prievolėms pagal nacionalinę teisę taikomos procesinės taisyklės, nes bet kuriuo atveju prievolė mokėti yra ne panaikinta, o tik sustabdyta.

34 Taigi siekdamas nustatyti, ar pagrindinėje byloje laikomasi lygiavertiškumo principo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pirma, turės įvertinti, ar skundai, kuriems, Rumunijos vyriausybės manymu, taikomos Mokestinė ginčų proceso kodekso 157, 233 ir 235 straipsniuose nustatytoms taisyklėms analogiškos procesinės taisyklės, atsižvelgiant į tai skundų priežastis, dalyką ir esminius elementus, panašūs į skundą, pagrįstą Sąjungos teisės pažeidimu, kaip antai nagrinjamą pagrindinėje byloje.

35 Kaip pažymėjo pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, to negalima pasakyti apie skundus dėl PVM mokėjimo prievolės, kylančių iš ginčijamų pranešimų apie mokėtiną mokestį, ir galimybes sustabdyti šią prievolę vykdymą, tačiau tai turi patikrinti tas teismas.

36 Antra, tas teismas turės patikrinti, ar nacionaliniams skundams, kurie, to teismo teigimu, yra panašūs į pagrindinėje byloje nagrinjamą skundą, taikytinos procesinės taisyklės iš tiesų nėra palankesnės, nei jo nagrinjamoje byloje pagal Mokestinė ginčų kodekso 303 straipsnio 4 ir 5 dalis taikomos taisyklės. Kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio nacionalinio teismo pateikto nacionalinės teisės aprašymo, šiuo atveju apmokestinamiems asmenims prieinamos procesinės priemonės PVM srityje yra mažiau palankios už teises, suteiktas jiems pagal nacionalinę teisę kitų mokesčių ir rinkliavų (išskyrus PVM) srityje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti tai, kas būtina tam, kad būtų užtikrintas lygiavertiškumo principo laikymasis, kiek tai susiję su jo nagrinjamoje byloje taikomomis teisės nuostatomis.

37 Dėl veiksmingumo principo pakanka pažymėti, kad šiuo atveju šis principas nėra ginčijamas, nes tokios išvados negalima daryti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, be to, nebuvo teigiama, kad dėl pagrindinėje byloje nagrinjamų nacionalinės teisės aktų naudojimosi iš Sąjungos teisės sistemos kylančiomis teisėmis taptų pernelyg sudėtingas ar praktiškai neįmanomas (tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas). Todėl šiuo klausimu nereikia priimti sprendimo.

38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 179 straipsnio pirma pastraipa ir 183 straipsnio pirma pastraipa ir lygiavertiškumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis bendros PVM sistemos pažeidimu grindžiamiems skundams dėl PVM grąžinimo nustatomos mažiau palankios procedūros taisyklės nei panašioms skundams, grindžiamiems nacionalinės teisės, susijusios su kitais mokesčiais ir rinkliavomis (išskyrus PVM), pažeidimu, galiojančios taisyklės.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 179 straipsnio pirma pastraipa ir 183 straipsnio pirma pastraipa ir lygiavertiškumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis bendros PVM sistemos pažeidimu grindžiamiems skundams dėl PVM grąžinimo nustatomos mažiau palankios procedūros taisyklės nei panašioms skundams, grindžiamiems nacionalinės teisės, susijusios su kitais mokesčiais ir rinkliavomis (išskyrus PVM), pažeidimu, galiojančios taisyklės.

Parašai.

* Proceso kalba: rumunų.