

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2017 m. spalio 5 d.(1)

Byla C-387/16

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
dalyvaujant**

Nidera B.V.,

Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinasis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 183 straipsnis – Pirkimo mokesčio atskaita – Mokesčio permokos grąžinimas – Palūkanų mokėjimas dėl permokos grąžinimo praleidus terminą – Galimybė sumažinti palūkanas dėl priežasčių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens – Mokesčio neutralumas – Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai – Teisinis saugumas ir teisėtų lūkesčių apsauga“

Įvadas

1. Mokesčio permoką reikia grąžinti apmokestinamajam asmeniui per protingą terminą. Praleidus terminą apmokestinamajam asmeniui priklauso kompensacija delspinigių forma. Tokie principai išplaukia iš Sąjungos teisės nuostatų ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos. Tačiau išimtiniais atvejais taikant šiuos principus apmokestinamasis asmuo gali gauti delspinigių forma gana dideles sumas, palyginti su mokesčio suma, kurią reikia grąžinti. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šioje byloje klausia, ar tokiomis ypatingomis aplinkybėmis yra taikomi šie principai apribojimais. Aš manau, kad ne, ir taip yra dėl priežasčių, kurias nurodysiu šioje išvadoje.

Teisinis kontekstas

Sąjungos teisė

2. Remiantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 183 straipsnio pirma pastraipa:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jį pačią nustatytais

s?lygomis.“

Lietuvos Respublikos teis?

3. Lietuvos teis?je prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) permokos gr?žinimo principas yra ?tvirtintas Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 91 straipsnio 10 dalyje. Mokestis gr?žinamas vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statyme ?tvirtintais principais.

4. Pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 87 straipsnio 6, 7 ir 9 dalis nepagr?stai surinkti mokes?iai, apmokestinamajam asmeniui paprašius, pagal bendr? taisykl? gr?žinami per 30 dien? termin?. Tais atvejais, kai reikia atlikti patikrinim?, gr?žinimas turi prasid?ti ne v?liau kaip per 5 dienas nuo min?to gr?žinimo termino (30 dien?) pabaigos, o mokes?iai turi b?ti gr?žinti per 20 dien? nuo sprendimo, kuriuo atlikus patikrinim? pripaž?stama, kad gr?žinimas yra pagr?stas, pri?mimo. Jei nesilaikoma ši? mokes?i? permokos gr?žinimo termin?, nuo gr?žintinos sumos skai?iuojamos pal?kanos, kurios yra lygios delspinigi?, taikom? apmokestinamajam asmeniui už laiku nesumok?t? mokest?, dydžiui.

5. Pagal šio ?statymo 99 straipsn? delspinigi? dyd? nustato finans? ministras, atsižvelgdamas ? pra?jusi? trij? m?nesi? išdo vekseli? metin?s pal?kan? normos svertin? vidurk?. Delspinigi? dydis nustatomas t? svertin? vidurk? padidinus dešim?ia procentini? punkt?.

Faktin?s bylos aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

6. *Nidera B.V.*, pagal Nyderland? teis? ?steigta ?mon? (toliau – *Nidera*), 2008 m. vasario ir geguž?s m?nesiais iš Lietuvos gamintoj? ?sigijo gr?d? ir už šiuos tiekimus sumok?jo 11 743 259 lit? PVM (maždaug 3 400 000 EUR). Paskui *Nidera* eksportavo gr?dus ? tre?i?šias šalis, taikydama 0 procent? PVM tarif?.

7. 2008 m. rugpj??io 12 d. *Nidera* ?registruota kaip PVM mok?toja Lietuvoje; PVM deklaracijoje už laikotarp? nuo 2008 m. rugpj??io 12 d. iki rugpj??io 31 d. ji papraš? gr?žinti vykdant 2008 m. vasario ir geguž?s m?nesiais sudarytus sandorius sumok?t? PVM. 2009 m. kovo 19 d. sprendimu Lietuvos mokes?i? institucijos atsisak? gr?žinti mokest?, nes, kaip jos teig?, sandori? atlikimo momentu *Nidera* nebuvo ?registruota kaip PVM mok?toja, tod?l negal?jo pasinaudoti teise atskaityti pirkimo mokest?.

8. *Nidera* mokestin?je byloje prad?jo bylin?jim?si teismuose, kurio rezultatas – Teisingumo Teismo priimtas prejudicinis sprendimas(3). Pri?mus š? sprendim? 2010 m. gruodžio 22 d. *Nidera* buvo gr?žintas 11 743 259 lit? PVM, t. y. tiek, kiek ji sumok?jo. Paskui *Nidera* kreip?si d?l pal?kan? už laiku negr?žint? PVM sumok?jimo. Mokes?i? institucijos sumok?jo jai 214 902,27 lit? (apie 60 000 EUR) pal?kan? už laikotarp? nuo Teisingumo Teismo sprendimo pri?mimo dienos iki dienos, kai buvo gr?žinta permoka. *Nidera* aukštesn?s instancijos mokes?i? institucijai paduotas skundas d?l šio sprendimo buvo atmestas.

9. Paskui *Nidera* kreip?si ? Vilniaus apygardos administracin? teism? su prašymu panaikinti š? sprendim? ir priteisti iš administracin? institucij? 3 864 706,66 lito (apie 1 100 000 EUR) pal?kan? už laikotarp? nuo 2008 m. lapkri?io 21 d., t. y. nuo mokestinio patikrinimo pradžios dienos iki PVM gr?žinimo dienos. Šis teismas *Nidera* skund? patenkino iš dalies ir priteis? pal?kanas už laikotarp? nuo 2009 m. vasario 17 d. Mokes?i? institucija padav? apeliacini? skund? d?l šio sprendimo Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui – šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

10. Šiam teismui kilo abejon? d?l to, ar jis gali apriboti pal?kan?, mokam? laiku negr?žinus

nepagrįstai sumokėto PVM, dydį, atsižvelgiant į tai, kad palūkanos yra labai didelės, palyginti su pagrindine suma ir praradimais, kurių realiai patyrė apmokestinamasis asmuo. Tokiomis aplinkybėmis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos [2006/112/EB] 183 straipsnis, skaitomas atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinę įstatymą mokamą palūkaną už laiku negrąžintą (nėskaitytą) PVM permoką (skirtumą) atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmis nulemtas aplinkybės, kaip palūkanų santykį su laiku negrąžintos permokos dydžiu, permokos negrąžinimo laikotarpį ir jį nulūmusias priežastis, apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus?“

11. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 12 d. Pastabas raštu pateikė *Nidera*, Lietuvos ir Vokietijos vyriausybės, taip pat Komisija. *Nidera*, Lietuvos Vyriausybės ir Komisijos atstovai dalyvavo 2017 m. birželio 8 d. teismo posėdyje.

Vertinimas

12. Pateikdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 183 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo principu, reikia aiškinti, taip, kad pagal jį leidžiama sumažinti apmokestinamajam asmeniui priklausančią palūkaną už laiku negrąžintą PVM permoką dydį, palyginti su palūkanomis, į kurias jis paprastai turėtų teisę, dėl priežasčių, nesusijusių su apmokestinamojo asmens veiksmis, bet nulemtą palūkanų santykio su pagrindine suma ir apmokestinamojo asmens realiai patirtais praradimais.

Pareiga grąžinti mokesčių permoką

13. Iš pradžių reikia priminti, kad remiantis Direktyvos 2006/112 183 straipsniu, siejamu su mokesčių neutralumo principu, pareiga grąžinti PVM permoką kartu su palūkanomis tuo atveju, kai ši negrąžinama per protingą terminą, kyla iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos(4). Apskaičiuojant palūkanas atskaitos tašku iš principo reikia laikyti dieną, kurią mokesčiai turėjo būti grąžinti(5). Grąžinimo terminas gali būti nukeltas dėl to, kad reikia atlikti patikrinimą siekiant nustatyti, ar asmuo turi teisę į mokesčių grąžinimą, tačiau jei patikrinimas užtrunka ilgiau, nei reikia jam atlikti, apmokestinamajam asmeniui taip turi būti mokamos palūkanos(6).

14. Analogiškai principai, t. y. pareiga grąžinti sumas su palūkanomis, yra taikomi mokesčių, surinktam pažeidžiant Sąjungos teisę(7). Reikia pažymėti, kad tai irgi taikoma mokesčių, kuris, kaip šiuo atveju, surinktas nepažeidžiant Sąjungos teisės, tačiau atsisakymas į grąžinti jos neatitiko.

15. Manau, kad yra neiginytina, jog *Nidera* pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, siejamą su neutralumo principu, turi teisę į PVM grąžinimą, kuris yra pagrindinis bylos dalykas, kartu su palūkanomis, skaičiuojamomis nuo pagal Lietuvos teisės nuostatas nustatyto šio mokesčių grąžinimo termino baigus mokesčių patikrinimą(8). Lietuvos mokesčių institucijos 2009 m. kovo 19 d. priėmė klaidingą ir Sąjungos teisės neatitinkantį sprendimą dėl atsisakymo grąžinti mokesčių.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nekvestionuoja pačių teisės į mokesčių grąžinimą, tačiau kelia klausimą, ar tokomis pagrindinėmis bylos aplinkybėmis, kai per ilgą laiką negrąžinus mokesčių apmokestinamasis asmuo gijo teisę gauti labai dideles, palyginti su pagrindu suma, palūkanas, kurios galimai viršija jo realiai dėl mokesčių negrąžinimo patirtus praradimus, yra galimybė apriboti palūkanų dydį teismo sprendimu.

Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai

17. Remiantis proceso autonomijos principu, valstybės narės savo teisės aktuose nustato mokesčių permokos ar nepagrįstai surinktų mokesčių grąžinimo taisykles, įskaitant taisykles dėl galimų palėkanų dydžio. Šios taisyklės turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus(9).

Lygiavertiškumo principas

18. Pagal lygiavertiškumo principą reikalaujama, kad mokesčių grąžinimui, kurį remiantis Sąjungos teise įgyja teisė apmokestinamasis asmuo, reglamentuojančios taisyklės nebūt mažiau palankios nei taisyklės, susijusios su panašiomis nuostatomis, kylančiomis iš nacionalinės teisės.

19. Mano nuomone, Lietuvos teisės nuostatose, nurodytose prašyme priimti prejudicinį sprendimą, teismams nėra suteikta vienareikšmiškos teisės sumažinti apmokestinamajam asmeniui mokėtinas palėkanas už laiku negrąžintą mokestį, palyginti su teisės nuostatose numatytomis palėkanomis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nutartyje taip pat nėra informacijos apie Lietuvos teismo praktiką šioje srityje. Todėl sunku įvertinti, ar palėkanų sumažinimas mokesčio grąžinimo pagal Sąjungos teisę atveju būtų laikomas mažiau palankiu, palyginti su pagal nacionalinę teisę atliktu grąžinimu.

20. Taigi, galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar yra laikomasi lygiavertiškumo principo. Tačiau manau, kad jei Lietuvos teisėje nėra vienareikšmiškų nuostatų, suteikiančių teismams teisę sumažinti palėkanas, ir nusistovėjusios teismo praktikos, leidžiančios tokius teismo veiksmus dėl mokesčių grąžinimo pagal nacionalinę teisę, palėkanų, mokėtinų grąžinant mokestį, sumažinimas pagal Sąjungos teisę, ypač jeigu jis turėtų precedentinę reikšmę, prieštarautų lygiavertiškumo principui. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad taip yra iš tikrųjų, vien to, mano nuomone, užtektų, kad būtų galima pateikti teigiamą atsakymą į prejudicinį klausimą.

Veiksmingumo principas

21. Pagal veiksmingumo principą savo ruožtu reikalaujama, kad nacionalinėje teisėje apibrėžti teisių gynimo būdai naudojimosi Sąjungos teisės suteikiamomis teisėmis nepadarytų praktiškai neįmanomo arba pernelyg sudėtingo. Atsižvelgiant į veiksmingumo principą, atsakymas į klausimą dėl galimybių sumažinti apmokestinamajam asmeniui dėl laiku negrąžintos mokesčio permokos priklausančias palėkanas reikalauja gilesnės analizės.

22. Kaip matyti iš nurodytos jurisprudencijos, pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį apmokestinamasis asmuo turi teisę į sumokėto mokesčio grąžinimą, kai mokesčio suma viršija sumą, kurią turi teisę atskaityti apmokestinamasis asmuo. Tokia išvada darytina atsižvelgiant į PVM, kuriuo apmokestinamas prekių ir paslaugų vartojimas ir kurio neturi būti kio subjektai, pobūdį. Iš to kyla PVM neutralumo apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu principas.

23. Mokestis turi būti grąžintas per protingą terminą, apibrėžtą valstybių narių nacionalinės teisės normose. Protingo termino nesilaikymas turi būti siejamas su apmokestinamojo asmens patirtu nuostolių atlyginimu, kad dėl to nekiltų jokios su tuo susijusios finansinės rizikos(10).

24. Praradimai, kuri gali patirti apmokestinamasis asmuo dėl laiku negrąžinto mokesčio, gali būti įvairūs. Jie visų pirma atsiranda dėl negalėjimo disponuoti pinigais lėšomis, kurios įprastomis aplinkybomis, t. y. laiku grąžinus mokestį, galėtų būti jo dispozicijoje, tačiau lieka „šaldytos“ mokesčių institucijos sąskaitoje.

25. Tokio pobūdžio praradimus yra sunku tiksliai apskaičiuoti, nes juos iš esmės sudaro naudos, kurios apmokestinamasis asmuo galėtų gauti investavęs pinigines lėšas į savo veiklą ar į finansines priemones, netekimas (*lucrum cessans*). Tokiu atveju atsiranda tipiniai būsimi, savo esme neapibrėžti ir sąlyginiai pajamų apskaičiavimo sunkumai.

26. Šiuo požiūriu bendrai priimta tokio pobūdžio praradimų kompensavimo forma yra palūkanos, kurios yra fiksuoto dydžio nuostolių atlyginimas, mokėjimas. Tokia nuostolių atlyginimo forma leidžia kreditoriui (šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui) gauti teisingą kompensaciją, nesant būtinybės sudėtingai rodinti realų nuostolių dydį; kita vertus, taikant tokios nuostolių atlyginimo formą skolininkas neturi mokėti neprogrnozuojamų ir galimai didelių sumų.

27. Delspinigiai vaidina dar ir kitą vaidmenį: jie yra sankcija, kuri turi paskatinti skolininką laiku sumokėti kreditoriui priklausančią sumą, nes priešingu atveju prie tos sumos prisidės palūkanos. Vis dėlto manau, kad tuo atveju, kai skolininkas yra valstybė, o kreditorius – apmokestinamasis asmuo, abiejų šalių finansinio potencialo disproporcija lemia tai, kad kompensacinė palūkanų funkcija vaidina pagrindinį vaidmenį. Jei valstybės biudžetui atskira skola konkrečiam apmokestinamajam asmeniui yra nereikšmingo dydžio, apmokestinamojo asmens biudžete ji paprastai užima svarbią vietą, o kartais net gali daryti įtaką jo finansiniam likvidumui.

28. Delspinigiai paprastai yra nustatomi pagal vidutines piniginių lėšų gavimo bankinėje rinkoje išlaidas. Nuostolių atlyginimas palūkanų forma turi dar vieną privalumą – leidžia kreditoriui gauti jam reikalingą lėšų pačius banko paskolų ir būti tikram, kad delspinigių forma jis gaus sumą, daugiau ar mažiau atitinkančią tos paskolos gavimo išlaidas.

29. Delspinigių dydis paprastai yra nustatomas valstybių narių nacionalinėje teisėje. Sąjungos teisės požiūriu, jeigu į dydis nėra akivaizdžiai mažas, o tai prieštarautų veiksmingumo principui, valstybės narės, naudodamosi savo procesine autonomija, gali laisvai nustatyti į nacionalinėje teisėje taikomą palūkanų dydį. Taip apibrėžtas palūkanų dydis leidžia ir kreditoriams, ir skolininkams tiksliai numatyti savo būsimas finansines teises ar įsipareigojimus. Taigi, taip yra užtikrinamas teisinis saugumas.

30. Jei iš Direktyvos 2006/112 183 straipsnio, siejamo su mokesčių neutralumo principu, atsiranda apmokestinamojo asmens teisė per protingą terminą susigrąžinti mokesčio permoką, o praleidus šį protingą terminą – teisė į praradimą, patirtą laiku negrąžinant mokesčio, kompensaciją, mano nuomone, tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę gauti visos apimties atitinkamos valstybės narės nacionalinėje teisėje apibrėžtas palūkanas už laiku negrąžintą mokestį. Vadinas, teisę gauti palūkanas ribojimą reikia pripažinti prieštaraujančią veiksmingumo principui, nes jis reiškia, kad bus neįmanoma ar pernelyg sunku pasinaudoti Sąjungos teisėje numatyta galimybe gauti nuostolių atlyginimą už praradimus, patirtus laiku negrąžinant mokesčio. Maža to, toks ribojimas taip pat prieštarautų teisinio saugumo ir teisėtumui. Įskaitant apsaugos principui, nes apmokestinamasis asmuo, kuris, esant tokiai situacijai, yra mokesčių institucijų kreditorius, turi teisę tikėtis gauti visos apimties nacionalinės teisės nuostatose numatytas palūkanas. Riboti teisę gauti visos apimties palūkanas būtų galima tik ypatingomis aplinkybomis, kai vėlavimą grąžinti mokestį lemtų su apmokestinamuoju asmeniu susijusios priežastys. Tačiau šioje byloje taip nėra.

31. Mano nuomone, galimybė teismo keliu sumažinti apmokestinamajam asmeniui

priklausan?ias pal?kanas taip pat reikia laikyti su veiksmingumo principu nesuderinamu ribojimu, kai d?l didelio, bet su apmokestinamojo asmens veiksmais nesusijusio v?lavimo gr?žinti mokest? apmokestinamasis asmuo ?gyja teis? gauti ypa? dideles, palyginti su pagrinde suma, pal?kanas, viršijan?ias galimai realius nuostolius, apmokestinamojo asmens patirtus d?l mokes?io negr?žinimo laiku.

32. Toks mok?tin? pal?kan? sumažinimas b?t? neišvengiamai susij?s su apmokestinamojo asmens pareiga ?rodyti tuos realius nuostolius(11). Kaip jau min?jau, toks ?rodin?jimas yra labai sunkus, nes kalba eina apie praradimus negaut? pajam? forma, o juos iš esm?s yra sunku vienareikšmiškai apskai?iuoti ir pagr?sti. D?l b?tinumo ?rodyti realius nuostolius apmokestinamiesiems asmenims b?t? pernelyg sunku, o daugeliu atvej? grei?iausiai ne?manoma pasinaudoti teise susigr?žinti mokest? ir gauti nuostoli? atlyginim? už galim? v?lavim? j? gr?žinti. Sunkumai, susij? su tokia nuostoli? atlyginimo už tok? v?lavim? tvarka, geriausiai matyti palyginus j? su labai paprastu iš anksto apibr?žt? delspinigi? mok?jimo mechanizmu.

33. Žinoma, kaip pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tam tikrais atvejais pal?kan? suma gali viršyti realius apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius. Ta?iau tai yra normalus reiškiny, susij?s su fiksuoto dydžio nuostoli? atlyginimo, iš esm?s atspindin?io apytiksl? ir statistiškai tik?tin? praradim?, kur? apmokestinamasis asmuo gal?jo patirti, o ne realiai patirtus nuostolius, taikymu. Nuostoli? atlyginimas pal?kan? forma konkre?iais atvejais gali b?ti didesnis ar mažesnis už real? praradim?, ta?iau tai, mano nuomone, n?ra pagrindas netaikyti šios formos.

34. Ypatingomis aplinkyb?mis, pavyzdžiui, kai skolos negr?žinimas laiku sukelia kreditoriaus bankrot?, jis (arba jo teisi? per?m?jai) gali gauti didesn? nuostoli? atlyginim? nei delspinigiai. Tai taip pat taikoma valstyb?s ir apmokestinam?j? asmen? santykiams. Ta?iau toks sprendimas priklauso išimtinai nuo kreditoriaus valios. Vis d?lto galimyb? gauti nuostoli? atlyginim?, viršijant? pal?kan? sum?, neatima iš kreditoriaus garantijos, kuri? suteikia pal?kanos.

35. Analogiškai yra kalbant apie pal?kan? ir pagrindin?s sumos santyk?. Pal?kanos yra pagrindin?s sumos dydžio ir v?lavimo sugr?žinti mokest? trukm?s išvestin?. Jei tas laikas yra labai ilgas, pal?kan? suma gali b?ti artima ar net viršyti pagrindin?s sumos dyd?. Ta?iau taip yra tik kai v?lavimo laikas yra ilgas. Delspinigi? instituto esm? sudaro prielaida, kad jei kreditorius per vis? v?lavimo sumok?ti skol? laikotarp? disponuot? jam priklausan?iomis pinigini?mis l?šomis, jis gal?t? iš j? gauti pajam?, kuri? bendras sukauptas dydis b?t? laiko funkcija ir gal?t? susilyginti su iš pradži? investuotos sumos dydžiu arba j? viršyti. Taigi, tai, kad jis gauna toki? sum? kaip pal?kanos, n?ra joks nepagr?stas praturt?jimas, o tik kompensacija už prarast? galimyb? gauti pajam? d?l laiku negr?žintos pagrindin?s sumos.

36. Galiausiai reikia priminti, kad valstyb?s nar?s, naudodamasi procesine autonomija, nustato delspinigi? dyd?, ?skaitant delspinigius v?luojant gr?žinti mokes?io permok?. Taigi, jei valstyb? nusprendžia, kad nacionalin?je teis?je apibr?žta pal?kan? suma viršija teising? d?l v?lavimo sukelt? nuostoli? kompensacij?, ji gali j? sumažinti ?statymo keliu. Ta?iau, kol n?ra nuspr?sta sumažinti pal?kanas ?statymu, apmokestinamieji asmenys, savo teis? susigr?žinti mokest? kildinantys iš S?jungos teis?s, turi teis? gauti visas apimties pal?kanas, ?tvirtintas galiojan?iose nuostatose.

Pastabos d?l Lietuvos Vyriausyb?s argument?

37. Lietuvos Vyriausyb? savo pastabose šioje byloje dar remiasi argumentu, kad Lietuvos teis?je numatyti delspinigiai už laiku negr?žint? mokes?io permok? yra ne kompensacija už apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius d?l v?lavimo gr?žinti mokest?, o tik baudinio pob?džio priemon?, turinti priversti mokes?i? institucijas kuo grei?iau ?vykdyti pareig? gr?žinti

mokest?. Lietuvos Vyriausyb? nurodo, kad pal?kanos yra nustatytos tokio dydžio kaip ir baudiniai delspinigiai apmokestinamiesiems asmenims už v?lavim? sumok?ti mokest?, o j? dydis du kartus viršija privatiems teisiniams santykiams taikom? pal?kan? dyd?. D?l to, Lietuvos Vyriausyb?s nuomone, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?je byloje tur?t? nustatyti kompensacinio pob?džio pal?kanas.

38. Tokie argumentai man?s ne?tikina d?l keli? priežas?i?.

39. Pirma, jokia prašyme priimti prejudicin? sprendim? ar šali? pastabose pateikta informacija nerodo, kad egzistuot? kokia nors tokio kompensacinio pal?kan? nustatymo teismo keliu praktika vietoj Lietuvos teis?s nuostatose numatyt? pal?kan? už laiku negr?žinam? mokest?. Be to, per pos?d? Lietuvos Vyriausyb?s atstovas patvirtino, kad, jo žiniomis, ši byla yra precedentinio pob?džio. Iš to reik?t? suprasti, kad kitais atvejais, ?skaitant situacij?, kai mokestis gr?žinamas išimtinai nacionalin?s teis?s pagrindu, apmokestinamiesiems asmenims mokamos tokio dydžio pal?kanos, kokios numatytos teis?s nuostatose. Vadinasi, Lietuvos Vyriausyb?s pateiktos teorijos taikymas šioje byloje reikšt?, kad S?jungos teise grindžiamos teisi? gynimo priemon?s b?t? vertinamos mažiau palankiai, o tai prieštaraut? lygiavertiškumo principui, ir vien todėl jis b?t? negalimas(12).

40. Antra, nors, kaip priminiau(13), delspinigiai paprastai atlieka kompensacin? ir baudin? funkcij?, valstyb?s ir apmokestinam?j? asmen? santykiuose ši? dviej? funkcij? reikšm? yra skirtinga. Žinoma, tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo yra skolininkas, baudin? delspinigi? funkcija turi didesn? reikšm?, ta?iau valstyb?s biudžeto praradimai d?l atskiro apmokestinamojo asmens mokes?io nesumok?jimo yra santykinai nedideli. Kitaip yra priešingu atveju, kai valstyb? yra apmokestinamojo asmens skolinink? d?l pareigos gr?žinti mokest?. Tokiu atveju baudin?s delspinigi? funkcijos veiksmingumas dažniausiai yra gana ribotas, ta?iau ? pirm? plan? iškyla j? kompensacin? funkcija, nes apmokestinamojo asmens patirti praradimai d?l v?lavimo gr?žinti mokest? gali b?ti labai reikšmingi jo bendriems finansiniams ištekliams. Taigi, negaliu sutikti su Lietuvos Vyriausyb?s teiginiu, kad apmokestinamajam asmeniui iš valstyb?s priklausantys delspinigiai už laiku negr?žint? mokes?io permok? atlieka t? pa?i?, išimtinai ar daugiausia baudin?, funkcij? kaip ir delspinigiai apmokestinamajam asmeniui v?luojant sumok?ti mokest?. Tai, kad šie delspinigiai tokio paties dydžio, yra techninis Lietuvos ?statym? leid?jo pasirinkimas.

41. Tre?ia, Lietuvos Vyriausyb?s pateiktas teiginys reikšt?, kad Lietuvos teis?je iš esm?s visai n?ra apibr?žti apmokestinamiesiems asmenims mokam? pal?kan? už laiku negr?žint? mokest? dydžiai. Ta?iau tokiais atvejais, kai mokestis gr?žinamas S?jungos teis?s pagrindu, tai prieštaraut? pirma nurodytai jurisprudencijai(14) ir veiksmingumo principui. Teis? ? mokes?io gr?žinim? kartu su delspinigiais reiškia ne tik teis? ? tik?tin? galimyb? gauti tokio dydžio pal?kanas, kokias per proces? panor?s nustatyti teismas, bet teis? gauti iš anksto žinomo dydžio pal?kanas, kurios yra *a priori* apibr?žtos teis?s nuostatose. Atrodo, kad Lietuvos Vyriausyb? pervertina diskrecij?, kuri yra suteikta valstyb?ms nar?ms apibr?žiant PVM permokos gr?žinimo principus. Jei Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad valstyb?s nar?s nustato s?lygas, kuriomis gr?žina PVM permok?, t? s?lyg? nustatymo b?das turi atitikti tam tikrus minimalius numatomumo ir teisinio saugumo kriterijus. Tas pats pasakytina apie pal?kan?, ? kurias turi teis? apmokestinamasis asmuo, kai jam laiku negr?žinamas mokestis, dyd?, nes teis? gauti pal?kanas už laiku negr?žint? mokest? yra teis?s susigr?žinti mokes?io permok? elementas. Gr?žinimo s?lyg?, ?skaitant pal?kanas, nustatymas negali b?ti atliekamas *ad hoc*, kaip nor?t? Lietuvos Vyriausyb?, teismams priimant sprendimus tam tikrose bylose d?l konkre?i? apmokestinam?j? asmen?. Mano nuomone, toks mechanizmas prieštaraut? veiksmingumo principui, nes b?tinai veiksmingo teisi?, kylan?i? iš S?jungos teis?s, ?gyvendinimo elementas yra tikrumas d?l ši? teisi? apimties ir teis?t? l?kes?i? toje srityje apsauga.

42. Galiausiai Lietuvos Vyriausybė teigia, kad Lietuvos teisėje numatytos palėkanos už laiku negrėžintė mokesė galėtė bėti sumažintos apribojant juos iki vienos šiė palėkanė dydėio dedamosios, t. y. iki vidutinės iėdo vekseliė palėkanė normos dydėio.

43. Vis dėlto, nekalbant apie galimė tokio problemos sprendimo prieštaraėimė lygiavertiškumo principui, iėdo vekseliė, kaip labai patikimais laikomė finansiniė priemoniė, palėkanė norma yra labai maėa, daug maėesnė už vidutinė paskolė bankinėje rinkoje palėkanė normė. Mano nuomone, delpinigiaė už laiku negrėžintė mokesė, kuriė dydis bėtė apribotas iėdo vekseliė palėkanė normos dydėiu, neatliktė kompensacinės funkcijos, nes jie net neleistė kompensuoti trėkstamė finansiniė lėšė paieėkos bankinėje rinkoje iėlaidė. Taigi, tokios palėkanos neatliktė kompensacijos už apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius dėl laiku negrėžinto mokesėio vaidmens ir perkeltė jam dalė su tokiu vėlavimu susijusios finansinės rizikos. Tokiė maėė palėkanė nustatymas prieštaraė veiksmingumo principui.

Apibendrinimas

44. Taigi, manau, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsnis, siejamas su mokesėiė neutralumo principu, atsiėvelgiant ? lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, reikalauja, kad tuo atveju, kai mokesėiė institucijos nesilaiko protingo ir nacionalinėje teisėje numatyto PVM permokos grėžinimo termino, apmokestinamajam asmeniui bėtė grėžintas šis mokesėis su visos apimties palėkanomis, numatytomis galiojanėiose nacionalinės teisės nuostatose, jei mokesė vėluojama grėžinti ne dėl apmokestinamojo asmens veiksmė.

Iėvada

45. Atsiėvelgės ? iėdėstytus argumentus, siėlau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Lietuva) pateiktus prejudicinius klausimus:

2006 m. spalio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesėio bendros sistemos 183 straipsnė, siejamė su mokesėiė neutralumo principu, reikia aiėškinti, taip, kad pagal jė neleidėžiama sumaėzinti apmokestinamajam asmeniui priklausanėiė palėkanė už laiku negrėžintė PVM permokė dydė, palyginti su palėkanomis, ? kurias jis paprastai turėtė teisė, dėl prieėasėiė, nesusijusiė su apmokestinamojo asmens veiksmais.

1 Originalo kalba: lenkė.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627).

4 Žr. neseniai priimto 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary* (C?254/16, EU:C:2017:522) 18–22 punktus ir juose nurodytė jurisprudencijė.

5 Ten pat, 23 punktas.

6 Ten pat, 24 punktas.

7 Žr. neseniai priimto 2016 m. birėelio 30 d. Sprendimo *Toma ir Biroul Executorului Judecătoreasc Horaėiu-Vasile Cruduleci* (C?205/15, EU:C:2016:499) 32 punktė ir jame nurodytė jurisprudencijė.

8 Data, nuo kurios reikia skaiėiuoti pagrindinėje byloje ginėijamas palėkanas, nėra prejudicinio klausimo dalykas. Tik priminsiu, jog pirmosios instancijos teismas pagrindinėje byloje pripaėino,

kad palėkanas reikia skaiėiuoti nuo 2009 m. vasario 17 d. Vis dėlto reikia pabrėėti, kad, nepaisant Lietuvos mokesėiė institucijė tvirtinimė, ginėijamo mokesėio negrėėzinimas neatitiko Sėjungos teisės nuo pat pradėiė, o ne tik nuo 2010 m. spalio 21 d., kai Teisingumo Teismas priėmė Sprendimė *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627). Teisingumo Teismo prejudiciniai sprendimai yra deklaratyvaus pobėdėio ir apibrėėžia Sėjungos teisės nuostatė aiėkinimė, kuris turi bėti taikomas nuo tos dienos, kai josėsigalioja (be kita ko, žr. 1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, 16 punktė; 1995 m. spalio 19 d. Sprendimo *Richardson*, C?137/94, EU:C:1995:342, 33 punktė; 2015 m. balandėio 14 d. Sprendimo *Manea*, C?76/14, EU:C:2015:216, 53 punktė). Išimtiniais atvejais iš tikrėjė galima apiboti sprendimo poveikė laiko atėvilgiu (žr. 2015 m. balandėio 14 d. Sprendimo *Manea*, C?76/14, EU:C:2015:216, 54 punktė), taėiau Teisingumo Teismas to nepadarė dėl 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627).

9 Žr. neseniai priimto 2016 m. birėelio 30 d. Sprendimo *Toma ir Biroul Executorului Judecėtoresc Horaėiu-Vasile Cruduleci* (C?205/15, EU:C:2016:499) 34 punktė ir jame nurodytė jurisprudencijė.

10 Žr. 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary* (C?254/16, EU:C:2017:522) 20, 22 punktus ir juose nurodytė jurisprudencijė.

11 Priminsiu, kad Lietuvos teisėje nėra tiksliė nuostatė, apibrėėžianėiė tokio palėkanė sumaėzinimo teismo keliu taisyklės, todėl sunkuėsivaizduoti, kad teismas jas sumaėzintė visiėškai savavaliėškai, neatsiėžvelgdamasė apmokestinamojo asmens patirtus realius praradimus.

12 Žr. šios išvados 20 punktė.

13 Žr. šios išvados 27 punktė.

14 Žr. šios išvados 13 ir 14 punktus.