

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2021 m. sausio 21 d.(1)

Byla C-844/19

CS,

Finanzamt Graz-Stadt

vs. bylą pareiškusios šalys:

Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH

(*Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 183 straipsnis – Pirkimo PVM permokos grąžinimas – Palėkanų taikymas ex post padidėjus pirkimo PVM permokai arba ex post sumažėjus mokestiniam įsiskolinimui – Nacionalinių perkėlimo priemonių nebuvimas – Tiesioginis direktyvos taikymas – Nesusijusios direktyvos taikymas pagal analogiją – PVM grąžinimo direktyva (Direktyva 2008/9/EB) – 27 straipsnis – Sąjungos teisės atitinkantis nacionalinės teisės aiškinimas“

I. Dėvas

1. Šioje byloje nagrinjamas klausimas, ar PVM direktyva apmokestinamajam asmeniui suteikia tiesioginę teisę į palėkanas už *ex post* išmokėtą pirkimo PVM permoką arba *ex post* grąžintą sumokėtą PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, Austrijos Respublika nėra numėiusi tokios normos, kuri reglamentuotų palėkanas PVM srityje. Egzistuojančios normos, reglamentuojančios palėkanas kitą rėšią mokesčių, negalėtų būti aiškinamos pagal Sąjungos teisę ir taikomos PVM.

2. Vis dėlto kitoje direktyvoje (PVM grąžinimo direktyva) tvirtinta tiesiogiai taikoma teisė į palėkanas už *ex post* grąžintą pirkimo PVM permoką užsienyje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nevykdė sandorių šalies viduje. Kyla klausimas, ar ši direktyva pagal analogiją gali būti taikoma nagrinjamoje byloje.

3. Net jei ? š? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, o PVM direktyvoje taip pat nenumatyta jokios tiesiogiai taikomos teis?s ? pal?kanas, gal vis d?lto Teisingumo Teismas gali pateikti kitos naudingos informacijos, kuri pad?t? rasti su S?jungos teise suderinam? gin?o sprendim?.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

4. Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(2) (toliau – PVM direktyva) 90 straipsnyje, reglamentuojan?iame apmokestinamosios vert?s sumažinim?, nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

5. PVM direktyvos 183 straipsnyje nustatyta:

„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? nustatytais s?lygomis.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali atsisakyti gr?žinti ar perkelti skirtum?, jei jo suma nedidel?.“

6. Direktyvoje 2008/9/EB, nustatan?ioje Direktyvoje 2006/112/EB numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo išsamias taisykles(3), (toliau – PVM gr?žinimo direktyva) reglamentuojama pirkimo PVM gr?žinimo tvarka apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ir joje nevykd? sandori?.

7. Šios PVM gr?žinimo direktyvos 27 straipsnyje, reglamentuojan?iame pal?kanas už vadinam?j? sumok?to PVM gr?žinim?, nustatyta:

„1. Delspinigiai skai?iuojami nuo dienos, einan?ios po paskutin?s dienos, kai pagal 22 straipsnio 1 dal? tur?jo b?ti gr?žintas PVM, iki tos dienos, kai PVM yra faktiškai gr?žinamas.

2. Delspinig? norma yra lygi delspinig? normai, taikomai gr?žinant PVM apmokestinamiems asmenims, ?sisteigusiems PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je pagal tos valstyb?s nar?s nacionalin? teis?.

Jeigu gr?žinant PVM ?sisteigusiems apmokestinamiems asmenims pagal nacionalin? teis? delspinigiai nemokami, mok?tini delspinigiai yra lyg?s delspinigiams arba lygiaver?iam mokes?iui, kuriuos PVM gr?žinanti valstyb? nar? taiko pav?luotiems apmokestinam?j? asmen? PVM mok?jimams.“

B. Austrijos teis?

8. Austrijoje apmokestinamojo asmens teis? ? pal?kanas nustatyta *Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben* (Federalinis ?statymas d?l federacijos, žemi? ir savivaldybi? mokes?i? institucij? administruojam? mokes?i? bendr?j? nuostat? ir tvarkos) (*Bundeabgabenordnung* (Federalinis mokes?i? ?statymas), toliau – BAO).

9. BAO 205 straipsnyje nustatyta teis? ? pal?kanas, kai apmokestinamasis asmuo reikalauja

grįžinti pajamų ir pelno mokesčius:

„(1) Pajamų ir pelno mokesčių skirtumams, atsirandantiems sprendimuose dėl mokesčių, kuriuose neatsižvelgiama į avansinius mokėjimus (3 dalis), palyginus juos su išankstiniais mokėjimais arba su iki šiol nustatyta mokesčių suma, yra taikomos palėkanos, skaičiuojamos už laikotarpį nuo metų, einančio po metų, kuriais atsirado mokestinis reikalavimas, spalio 1 d. iki šio sprendimo paskelbimo dienos (su reikalavimu siejamos palėkanos). Ši nuostata *mutatis mutandis* taikoma skirtumams, atsirandantiems dėl:

a) sprendimo dėl mokesčių panaikinimo <...>

(2) Su reikalavimu siejamos palėkanos per metus yra 2 % didesnės už bazinį palėkanų normą. Su reikalavimu siejamos palėkanos, kurių suma nesiekia 50 EUR, nenustatomos. Su reikalavimu siejamos palėkanos nustatomos ne ilgesniam nei 48 mėnesių laikotarpiui. <...>“

10. BAO 205a straipsnyje, nuo 2012 m. sausio 1 d. reglamentuojančiame apmokestinamojo asmens teisę į palėkanas, taikytinas už permokėtus mokesčius, kai jie, gavus skundą, *ex post* nustatomi mažesni nei iš pradžių, nurodyta:

„(1) Jeigu jau sumokėtas mokestinis įsiskolinimas, kurio suma tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso nuo skundo dėl sprendimo vykdymo, sumažinamas, apmokestinamojo asmens prašymu už laikotarpį nuo mokesčio sumokėjimo iki sprendimo arba pranešimo, kuriuo sumažinamas mokestis, paskelbimo turi būti nustatomos palėkanos (su skundu siejamos palėkanos). <...>

(4) Palėkanos per metus yra 2 % didesnės už bazinį palėkanų normą. Palėkanos, kurių suma nesiekia 50 EUR, nenustatomos.“

III. Pagrindinė byla

11. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą grindžiamas dviem atskirais kasaciniais skundais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

– Dėl pirmosios kasacinės bylos (Ro 2017/15/0035)

12. CS, pareiškėjas pirmojoje byloje (toliau – 1-asis pareiškėjas) savo preliminarioje PVM deklaracijoje už 2007 m. rugpjūčio mėn. nurodė 60 689,28 EUR dydžio pirkimo PVM permoką. Vis dėlto mokesčių inspekcija apskaičiavo tik 14 689,28 EUR dydžio permoką. 1-asis pareiškėjas šį sprendimą sėkmingai apskundė teismui. Visa pirkimo PVM permokos suma jam buvo „išmokėta“ 2013 m. gegužės 22 d.

13. 2013 m. gegužės 30 d. 1-asis pareiškėjas, remdamasis BAO 205a straipsniu, pateikė prašymą sumokėti palėkanas už laikotarpį nuo šios PVM permokos įsigaliojimo (2012 m. sausio 1 d.) iki jos išmokėjimo 2013 m. gegužės 22 d. Mokesčių inspekcija šį prašymą atmetė. 1-asis pareiškėjas kreipėsi į *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija), tačiau jo reikalavimas buvo atmestas.

14. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) savo sprendimą atmesti motyvavo tuo, kad BAO 205a straipsnyje kalbama ne apie sėkmingai susigrąžintą pirkimo PVM permoką, o tik apie sėkmingą nustatytą ir sumokėtą pernelyg didelio mokestinio įsiskolinimo užginėjimą teisiniu keliu. Dėl šio sprendimo 1-asis pareiškėjas pateikė kasacinį skundą.

– Dėl antrosios kasacinės bylos (Ro 2018/15/0026)

15. Pareiškėja antroje byloje (*technoRent International*, toliau – 2-oji pareiškėja) yra Vokietijoje įsisteigusi bendrovė. Ši bendrovė Austrijoje 2003–2004 m. pardavinėjo mašinas ir šiuos sandorius apmokestino PVM. 2005 m. 2-oji pareiškėja preliminarioje PVM deklaracijoje už 2005 m. gegužės mėn. nurodė 367 081,58 EUR dydžio PVM kreditą. To priežastis buvo *ex post* sumažėjimo atlygis, kaip tai suprantama PVM direktyvos 90 straipsnyje, nes panašu, kad už kai kurias mašinas nebuvo sumokėta arba buvo sumokėta ne visa suma.

16. Dėl šio apmokestinamosios vertės sumažėjimo buvo atliktas institucinis patikrinimas (nuo 2006 m. liepos mėn. iki 2008 m. birželio mėn.). 2008 m. kovo 10 d. PVM kreditas iš pradžių buvo „išmokėtas“ 2-ajai pareiškėjai. Tačiau atlikusi patikrinimą mokesčių inspekcija nusprendė, kad sumažinti apmokestinamosios vertės vis dėlto nereikia. Taigi 2008 m. spalio 13 d. sprendimu mokesčių inspekcija pareikalavo papildomai sumokėti 367 081,58 EUR. Skundas, pateiktas dėl šio sprendimo dėl PVM, buvo patenkintas.

17. 2013 m. spalio mėn. 2-oji pareiškėja paprašė laikotarpiu nuo 2005 m. liepos mėn. iki 2013 m. gegužės mėn. taikyti palėkanas 367 081,58 EUR sumai. Išnagrinėjusi prašymą mokesčių inspekcija nusprendė, kad palėkanos taikytinos (10 021,32 EUR dydžio) pagal BAO 205a straipsnį laikotarpiu nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2013 m. balandžio 8 d. Skundą, pateiktą dėl šio sprendimo, teismas 2017 m. gegužės 29 d. iš dalies patenkino, priteisdamas 2-ajai pareiškėjai delspinigius už laikotarpį nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d. Kasaciniu skundu, kurį mokesčių inspekcija pateikė dėl šio sprendimo, ginėjamas tik delspinigį priteisimas už laikotarpį nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

18. *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas), turintis jurisdikciją nagrinėti abu kasacinius skundus, nemano, kad BAO 205 ir 205a straipsniuose tvirtintos palėkanų taisyklės gali būti aiškinamos taip, kad atitiktų Sąjungos teisę, todėl 2018 m. spalio 24 d. nutartimi Teisingumo Teismui pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar iš Sąjungos teisės išplaukia tiesiogiai taikytina norma, kuria remdamasis apmokestinamasis asmuo, kuriam mokesčių inspekcija tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinis bylos, laiku negrąžina PVM kredito, turi teisę reikalauti delspinigį, pareikšdamas šį reikalavimą mokesčių inspekcijai arba administraciniam teismams, nors nacionalinės teisės aktuose tokios palėkanos reglamentuojamos normos nėra?

Teigiamai atsakius į pirmąjį prejudicinį klausimą:

2. Ar ir tuo atveju, kai dėl atlygio sumažėjimo *ex post*, kaip tai reglamentuojama Direktyvos 2006/112/EB 90 straipsnio 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo grąžina teisę PVM grąžinimui, pradėti skaičiuoti palėkanas yra leidžiama tik praėjus protingam laikotarpiui, kurį mokesčių inspekcija turi tam, kad patikrintų, ar apmokestinamojo asmens pareikštas reikalavimas yra teisingas?

3. Ar aplinkybė, kad valstybės narės nacionalinės teisės aktuose nėra normos, kuri reglamentuotų palėkanas už pavaičiuotą PVM kredito įskaitymą, reiškia, kad nacionaliniai teismai, apskaičiuodami palėkanas, privalo taikyti Direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėjimo vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie įsisteigę ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytą teisinį pasekmę ir tuo atveju, kai pagrindinis bylos nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį?“

19. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateik? Austrijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. D?I prejudicini? klausim?

20. Visi trys prejudiciniai klausimai iš esm?s susij? su klausimu, ar pagal S?jungos teis? reikalaujama taikyti pal?kanas už pirkimo PVM permok? arba sumok?to PVM susigr?žinim? (dažnai apib?dinamas kaip PVM kreditas), ir, jei taip, tai kiek. Kadangi antrasis ir tre?iasis klausimai priklauso nuo to, ar ? pirm?j? klausim? bus atsakyta teigiamai, pirmiausia nagrin?siu pirm?j? klausim?.

21. Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atrodo, remiasi prielaida, kad Austrijos teis?je pal?kanos už pirkimo PVM permok? arba sumok?to PVM susigr?žinim? nenumatytos arba numatytos tik itin specifiniais atvejais. Šiuo aspektu negalima pagal analogij? taikyti BAO 205 straipsnyje numatytos bendros pelno mokes?iui galiojan?ios taisykl?s. BAO 205a straipsnyje nuo 2012 m. sausio 1 d. taip pat numatytas tik toks atvejis, kai remiantis sprendimu PVM *ex post* sumažinamas, nepadidinant pirkimo PVM atskaitos. D?I šios priežasties teismas kelia klausim? apie „iš S?jungos teis?s“ kylan?i? tiesiogiai taikytin? norm?.

22. Šiuo atveju kalbama apie pal?kan? už pirkimo PVM permok? arba sumok?to PVM susigr?žinim? taikym?. Taigi svarbiausiu susijusiu S?jungos teis?s aktu šioje srityje laikytina PVM direktyva, b?tent jos 183 ir 90 straipsniai.

23. Taigi, siekiant atsakyti ? pirm?j? klausim?, pirmiausia reikia patikslinti teis?s ? pal?kanas pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius apimt? (šiuo klausimu žr. B.1 punkt?) ir jos tiesiogin? taikym? (šiuo klausimu žr. B.2 punkt?). Be to, reikia aptarti tiesiogin? PVM gr?žinimo direktyvos 27 straipsnio, kuris pats savaime n?ra taikomas, taikym? pagal analogij? (šiuo klausimu žr. B.3 punkt?) ir galimybes pagal S?jungos teis? išaiškinti BAO 205 ir 205a straipsnius (šiuo klausimu žr. C punkt?).

B. D?I pal?kan? už PVM permok? ir sumok?to PVM susigr?žinim? taikymo

1. *PVM direktyvos 183 ir 90 straipsni? turinys ir taikymo sritis*

a) *Pal?kan? už pirkimo PVM permok? taikymas*

24. Pirmiausia reikia nustatyti, ar asmen? teis? ? pal?kanas kyla iš PVM direktyvos. PVM direktyvoje n?ra jokios konkre?ios normos, kuri reglamentuot? pal?kanas. PVM direktyvos 183 straipsnyje taip pat tiesiog nurodoma, kad valstyb?s nar?s gali skirtum?, atsirandant? atskaitytai PVM sumai viršijus mok?tino PVM sum?, gr?žinti arba j? perkelti ? kit? laikotarp? j? pa?i? nustatytomis s?lygomis.

25. Taigi, remiantis šios nuostatos tekstu, nenumatoma nei pareiga mok?ti pal?kanas už gr?žintin? PVM skirtum?, nei data, nuo kurios šios pal?kanos turi b?ti mokamos(4).

26. Vis d?lto PVM direktyvos 183 straipsnis turi b?ti siejamas su 179 straipsniu. Kaip nustatyta PVM direktyvos 179 straipsnyje, apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina, kai iš visos PVM sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? jis ?gijo teis?. Taigi PVM direktyvos 179 straipsnyje numatytas privalomas mok?tino mokes?io už kiekvien? mokestin? laikotarp? ?skaitymas. Jeigu mokestinis ?siskolinimas yra didesnis nei atskaitytas pirkimo PVM, dar reikia sumok?ti (mažesn?) mokest?. Ta?iau jei

mokestinis ?siskolinimas yra mažesnis nei atskaitytas pirkimo PVM, atsiranda pirkimo PVM permoka, siejama su PVM direktyvos 183 straipsniu.

27. Remiantis šiuo PVM direktyvos 183 straipsnio ir apmokestinamojo asmens teis?s ? atskait? ryšiu, atsižvelgiant ? neutralumo princip?, yra suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kuri? teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Vis? pirma ši teis? ? atskait? ?gyvendinama *nedelsiant* vis? mokes?i?, taikom? pirkimo ?kin?ms operacijoms, atveju(5).

28. Be to, reikia priminti, kad pati teis? ? atskait? kyla iš PVM direktyvos 167–172 straipsni?, esan?i? jos skyriuje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir taikymo sritis“, o šios direktyvos 178–183 straipsniai susij? tik su šios teis?s ?gyvendinimo tvarka(6). Teisingumo Teismas yra nurod?s, kad valstyb?s negali pažeisti mokes?i? sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tekt? visa ar dalis šio mokes?io naštos(7). 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 delspinigius(8).

29. Taigi iš PVM direktyvos 183 straipsnio, siejamo su neutralumo principu, matyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip šioje byloje 1-asis pareišk?jas, turi teis? ? pal?kanas už neišmok?t? pirkimo PVM permok?.

b) *Pal?kan? už sumok?to PVM susigr?žinim? taikymas*

30. Pritariant Komisijos nuomonei, tas pats pasakytina apie apmokestinam?j? asmen?, kuris, kaip antai 2-oji pareišk?ja, iš pradži? tinkamai sumok?jo PVM ir pagal PVM direktyvos 90 straipsn? sumažinus apmokestinam?j? vert? dabar, t. y. nuo sumažinimo momento, turi teis? ? susigr?žinim? (vadinamasis PVM kreditas) mokes?i? kreditoriaus atžvilgiu.

31. Abiem atvejais apmokestinamasis asmuo tur?jo sumok?ti per didel? PVM, kur? sumok?jo netiesiogiai per savo tiek?jus arba tiesiogiai valstybei. Taigi, atsižvelgiant ? neutralumo princip?, našta, susijusi su pav?luotu PVM direktyvos 90 straipsnyje numatytos apmokestinamosios vert?s sumažinimu, niekuo nesiskiria nuo pav?luoto pirkimo PVM permokos sumok?jimo pagal 183 straipsn?. D?l šios priežasties apmokestinamosios vert?s sumažinimo atveju Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s(9), kad „valstybi? nari? pareigos gr?žinti pažeidžiant S?jungos teis? surinktas mokes?i? sumas kartu su pal?kanomis principas išplaukia iš S?jungos teis?s“(10).

32. Taigi iš pradži? tinkamai apskai?iuotos PVM sumos, kurios turi b?ti gr?žinamos d?l *ex post* sumažintos apmokestinamosios vert?s, nes išnyko mok?jimo teisinis pagrindas, nuo šio momento taip pat turi b?ti gr?žinamos su pal?kanomis.

c) *Pal?kan? nenumatymas pagal PVM gr?žinimo direktyvos 27 straipsn??*

33. Vis d?lto, priešingai, nei teigia Austrijos Respublika ir yra nurodyta prašyme priimti prejudicin? sprendim?, iš PVM gr?žinimo direktyvos 27 straipsnio 2 dalies antro sakinio teksto negalima daryti išvados, kad valstyb?s nar?s gali visiškai atsisakyti taikyti pal?kanas šiems reikalavimams. Jame nustatyta: „Jeigu gr?žinant PVM ?sisteigusiems apmokestinamiems asmenims pagal nacionalin? teis? delspinigiai nemokami, mok?tini delspinigiai yra lyg?s delspinigiams arba lygiaver?iam mokes?iui, kuriuos PVM gr?žinanti valstyb? nar? taiko pav?luotiems apmokestinam?j? asmen? PVM mok?jimams.“

34. Formuluot? „pagal nacionalin? teis? delspinigiai nemokami“ nereiškia, kad direktyvos leid?jas man?, jog nacionalin?je teis?je galima nenumatyti taisykli?, skirt? pal?kanoms už pirkimo

PVM susigrąžinimą apmokestinamiesiems asmenims.

35. Kaip matyti iš PVM grąžinimo direktyvos pirmos ir antros konstatuojamųjų dalių, iki direktyvos įsigaliojimo dabartine forma buvo dideli trūkumai gyvendinant ir derinant valstybių narių įstatymus dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemingi šalies teritorijoje. Siekiant pašalinti šiuos trūkumus, kaip matyti iš PVM grąžinimo direktyvos trečios konstatuojamosios dalies, buvo pagerinta moni padėtis. Taigi PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje buvo numatyta konkrečiai, visoms valstyboms narėms privaloma papildoma nuostata. Tuo atveju, jei nebūtų normos, kurios reglamentuotų palėkanas neįsistemigusi apmokestinamųjų asmenų reikalavimams grąžinti sumokėtą PVM, atitinkamai būtų taikomos taisyklės dėl pavėluotų mokėjimų valstybei.

36. Vis dėlto ši ypatingam atvejui skirta papildoma nuostata (PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio 2 dalies antras sakinyss) jokiu būdu nedraudžia taikyti palėkanų visais kitais atvejais. Juo labiau kad pagal neutralumo principą (žr. šios išvados 28 punktą) reikalaujama taikyti palėkanas visais kitais atvejais.

d) **Tarpinė išvada**

37. Taigi iš PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnių, siejamų su neutralumo principu, matyti, kad valstybų narė privalo taikyti palėkanas už pirkimo PVM permoką ir reikalavimus grąžinti PVM dėl sumažėjusios apmokestinamosios vertės.

2. **Tiesiogiai taikytina teisė palėkanas, kylanti iš PVM direktyvos 183 straipsnio arba 90 straipsnio, siejamų su neutralumo principu?**

38. Toliau reikia išnagrinėti, ar pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, siejamus su neutralumo principu, suteikiama tiesiogiai taikytina teisė palėkanas. Kaip mano Austrijos Respublika, šis klausimas reikia atsakyti neigiamai. Pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, siejamus su neutralumo principu, neabejotina, kad palėkanos iš esmės turi būti taikomos. Vis dėlto konkrečios sąlygos, pavyzdžiui, palėkanų norma ar palėkanų taikymo pradžia, Sąjungos teisėje nėra numatytos.

39. Nustatant palėkanas valstyboms narėms suteikiama gyvendinimo diskrecija(11). Tas pats pasakytina ir apie reikalavimui susigrąžinti sumokėtą PVM taikomas palėkanas pagal PVM direktyvos 90 straipsnį(12).

40. Šis gyvendinimo diskreciją ne kartą patvirtino Teisingumo Teismas. Pavyzdžiui, nuostata, numatanti, kad permoka grąžinama per 45 dienas nuo pranešimo apie mokėtą iki palėkanų skaičiavimo pradžios, savaime atitinka PVM direktyvos 183 straipsnį(13).

41. Taigi valstybų narės savo nacionalinėje teisėje turi nustatyti palėkanų taikymo sąlygas. Atsižvelgiant į skirtingas Sąjungoje egzistuojančias valiutų zonas su skirtingu infliacijos lygiu ir skirtingomis palėkanų normomis, toks PVM direktyvos turinio atvirumas yra suprantamas. PVM direktyvos 183 ar 90 straipsniai, siejami su neutralumo principu, nustatant konkrečią teisę palėkanų taikymą apmokestinamojo asmens naudai negali būti taikomi tiesiogiai.

3. **PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio taikymas pagal analogiją?**

42. Šiuo atveju, pritariant Austrijos Respublikai, taip pat negalima pagal analogiją taikyti PVM grąžinimo direktyvos 27 straipsnio, kaip akivaizdžiai svarsto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo trečiajame klausime. Žinoma, šis straipsnis yra pakankamai konkretus ir tikslus, todėl būtų tiesiogiai taikomas. Tačiau pagal jį valstybų narė pareigojama taikyti tam tikras

pal?kan? taisyklės tik užsienyje ?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris nevykdo vidaus sandori?.

43. Iš to išplaukia, kad neperk?lusi šios pal?kan? taisykl?s šalies viduje ?sisteigusio apmokestinamojo asmens (arba apmokestinamojo asmens, vykdan?io vidaus sandorius) atveju, Austrija nepažeid? PVM gr?žinimo direktyvos 27 straipsnio. Tod?l tiesioginio direktyvos taikymo prasm? ir tikslas šiuo atveju netaikomi. Reikia ir privalu vengti, kad valstyb? gaut? naudos d?l S?jungos teis?s nesilaikymo(14).

44. Be to, taip pat n?ra ir nenumatytos teisinio reguliavimo spragos, kuri yra taikymo pagal analogij? s?lyga. Kaip nurodyta pirma (35 ir 36 punktai), iki PVM gr?žinimo direktyvos ?sigaliojimo dabartine forma buvo dideli? tr?kum? gr?žinant PVM apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies viduje. Ta?iau neatrodo, kad ?statym? leid?jas b?t? man?s, jog nacionalin?je teritorijoje ?sisteigusi? apmokestinam?j? asmen? atveju tokie tr?kumai egzistuoja, antraip b?t? reglamentav?s ne tik š? ypating? atvej?.

45. Be to, nesusijusios direktyvos taikymas pagal analogij? šioje byloje reikšt?, kad nepaisoma iš PVM direktyvos kylan?io S?jungos teis?s akt? leid?jo vertinimo. Formuluodamas PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, jis pirkimo PVM permokos ir sumok?to PVM susigr?žinimo reikalavimo ?gyvendinim? ir pal?kan? taikym? perleido valstyb?ms nar?ms. Teisingumo Teismas nurodo, kad valstyb?s nar?s turi ?gyvendinimo diskrecij?(15). Ši diskrecija pagal analogij? taikant PVM gr?žinimo direktyvos 27 straipsnio b?t? apeita.

4. **Tarpin? išvada**

46. PVM direktyvos 183 ir 90 straipsniuose, siejamuose su neutralumo principu, nenumatytos jokios tiesiogiai taikytinos su pal?kanomis susijusios taisykl?s apmokestinamojo asmens naudai. Šiuo aspektu n?ra pakankamo apibr?žtumo, kiek tai susij? su pal?kan? norma ir skai?iavimo pradžia. Vis d?lto tai niekaip nekei?ia aplinkyb?s, kad pagal PVM direktyvos 183 ir 90 straipsnius, siejamus su neutralumo principu, pal?kan? nustatymo taisykl?s yra reikalingos. Taip pat negalima pagal analogij? taikyti PVM gr?žinimo direktyvos 27 straipsnio.

C. **Valstybi? nari? ?gyvendinimo diskrecijos ribos: lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai**

47. Kadangi PVM direktyvoje tiesiogiai taikytinos su pal?kanomis susijusios taisykl?s nenumatytos, teis?s ? pal?kanas nustatymas iš esm?s priklauso valstybi? nari? kompetencijai. Kaip jau yra nusprend?s Teisingumo Teismas, šiuo klausimu jos turi ?gyvendinimo diskrecij?(16) ir gali nustatyti teis?s ? pal?kanas ?gyvendinimo s?lygas.

48. Vis d?lto PVM gr?žinimo taisykl?s neturi b?ti mažiau palankios, nei reglamentuojan?ios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teis? (lygiavertiškumo principas), ir d?l j? neturi tapti praktiškai ne?manoma ar pernelyg sud?tinga pasinaudoti pagal S?jungos teis? suteiktomis teis?mis (veiksmingumo principas)(17).

49. Šie principai daro ?tak? nacionalin?s teis?s taikymui ir išaiškinimui nacionaliniuose teismuose. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, nacionalinis teismas tur?t? užtikrinti visišk? S?jungos teis?s, šiuo atveju PVM direktyvos, veiksmingum?, prireikus savo iniciatyva netaikydamas savo pateikto aiškinimo, nes toks aiškinimas nesuderinamas su S?jungos teise(18). Nacionalinis teismas turi atsižvelgti ? vis? nacionalin?s teis?s sistem?, siekdamas nustatyti, koku mastu ji turi b?ti taikoma, kad b?t? išvengta su S?jungos teise nesuderinamo rezultato(19).

50. Vis d?lto dar reikia, kad teismas tur?t? toki? galimybes. Prašym? priimti prejudicin?

sprendim? pateikusio teismo teigimu, BAO 205 ir 205a straipsni? tekstas, tikslas ir strukt?ra aiškiai rodo, kad „pav?luotai ?skaityto PVM atveju“ jos netaikomos. Vis d?lto galb?t galimas S?jungos teis? atitinkantis aiškinimas arba ši? nuostat? taikymas pagal analogij?. Nesant nuostat?, reglamentuojan?i? PVM permok?, gali atsirasti nenumatyta teisinio reguliavimo spraga. Ši spraga 2-osios pareišk?jos atveju gal?t? b?ti panaikinta, pvz., pagal analogij? taikant kitoms mokes?i? r?šims galiojan?ias pal?kan? nustatymo taisykles (pvz., BAO 205 straipsnis), remiantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

51. 1-ojo pareišk?jo atveju – tai, kad pateikus skund? mokestinis ?siskolinimas sumažinamas arba, atvirkš?iai, teis? ? pirkimo PVM atskait? padid?ja, susidariusiai pirkimo PVM permokai (t. y. PVM direktyvos 183 straipsnyje nurodytam liku?iui) lemiamos reikšm?s neturi. Taigi galb?t šiuo atveju vis d?lto gali b?ti svarstomas platesnis BAO 205a straipsnio aiškinimas pagal Europos S?jungos teis?, laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?.

52. Kadangi ne kiekvien? nacionalin?s teis?s norm? galima aiškinti nepažeidžiant S?jungos teis?s, kaip, be kita ko, matyti iš valstybi? nari? ?sipareigojimo atlyginti žal? už S?jungos teis?s pažeidimus(20), galiausiai tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gali d?l j? priimti sprendim?.

53. Kadangi ? pirm?j? prejudicin? klausim? buvo atsakyta neigiamai, nebereikia atskirai atsakyti ? antr?j? ir tre?i?j? klausimus.

VI. Išvada

54. Si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) pateikt? pirm?j? prejudicin? klausim?:

Iš S?jungos teis?s, šiuo atveju PVM direktyvos 183 ir 90 straipsni?, siejam? su neutralumo principu, matyti, kad pirkimo PVM permokai pagal PVM direktyvos 183 straipsn?, kaip ir teis?s ? PVM gr?žinim?, atsirandan?ios d?l apmokestinamosios vert?s patikslinimo pagal PVM direktyvos 90 straipsn?, atveju, iš esm?s turi b?ti nustatomos pal?kanos, jeigu jos negr?žinamos per proting? termin?. Vis d?lto tiesiogiai taikytinos direktyvos taisykl?s, susijusios su konkre?iu pal?kan? šioms teis?ms nustatymu, n?ra. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi padaryti visk?, kas priklauso jo kompetencijai, kad b?t? pasiektas S?jungos teis? atitinkantis rezultatas, pavyzdžiui, taikydamas analogij? arba pla?iau aiškindamas nacionalin? teis? pagal Europos S?jungos teis?.

1 Originalo kalba: vokie?i?.

2 OL L 347, 2006, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 19 sk., 4 t., p. 42.

3 OL L 44, 2008, p. 23; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 19 sk., 4 t., p. 42.

4 Žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendim? *Rafin?ria Steaua Român?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 19 punktas) ir 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendim? *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 27 punktas).

- 5 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafin?ria Steaua Rom?n?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 21 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 43 punktas), 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 32 punktas), 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendimas *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 6 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 44 punktas), šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 30 punktas) ir 2001 m. lapkri?io 8 d. Sprendim? *Komisija / Nyderlandai* (C-338/98, EU:C:2001:596, 71 punktas).
- 7 Tai aiškiai nurodyta 2013 m. spalio 24 d. Sprendime *Rafin?ria Steaua Rom?n?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 22 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendime *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 45 punktas) ir 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendime *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 punktas).
- 8 Tai aiškiai nurodyta 2013 m. spalio 24 d. Sprendime *Rafin?ria Steaua Rom?n?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 23 ir 24 punktai) ir 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendime *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 51 punktas). Iš esm?s tokia išvada pateikiama ir 2020 m. balandžio 23 d. Sprendime *Sole-Mizo ir Dalmandi Mez?gazdasági* (C-13/18 ir C-126/18, EU:C:2020:292, 36 punktas).
- 9 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 25 punktas).
- 10 Taip pat, tik PVM direktyvos 183 straipsnio atveju žr. 2020 m balandžio 23 d. Sprendim? *Sole-Mizo ir Dalmandi Mez?gazdasági Zrt.* (C-13/18 und C-126/18, EU:C:2020:292, 36 punktas).
- 11 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Sole-Mizo ir Dalmandi Mez?gazdas?gi* (C-13/18 ir C-126/18, EU:C:2020:292, 37 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafin?ria Steaua Rom?n?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas – autonomija), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 punktas), 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ir 64 punktai) ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 punktas).
- 12 Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478).
- 13 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 50 ir 61 punktai).
- 14 Tai aiškiai nurodyta 2012 m. sausio 24 d. Sprendime *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 38 punktas), 1994 m. liepos 14 d. Sprendime *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 22 ir 23 punktai) ir 1986 m. vasario 26 d. Sprendime *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 49 punktas).
- 15 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 punktas), 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ir 64 punktai), 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 punktas) ir 2001 m. spalio 25 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (C-78/00, EU:C:2001:579, 32 punktas).
- 16 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Sole-Mizo ir Dalmandi Mez?gazdas?gi* (C-13/18 ir C-126/18, EU:C:2020:292, 37 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafin?ria Steaua Rom?n?*

(C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas – autonomija), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 29 punktas).

17 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UR (Advokat? apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 25 punktas), 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafin?ria Steaua Rom?n?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 punktas) ir 2009 m. rugs?jo 3 d. Sprendimas *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24 punktas).

18 Tai aiškiai nurodyta 2020 m. liepos 16 d. Sprendime *UR (Advokat? apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 30 punktas), žr. atitinkamai 2020 m. kovo 4 d. Sprendim? *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 61 punktas) ir 2020 m. kovo 5 d. Sprendim? *OPR-Finance* (C-679/18, EU:C:2020:167, 44 punktas). Šiuo klausimu taip pat 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafin?ria Steaua Rom?n?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 punktas).

19 Panašiai 2020 m. kovo 4 d. Sprendime *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 59 punktas) ir 2016 m. lapkri?io 8 d. Sprendime *Ognyanov* (C-554/14, EU:C:2016:835, 59 ir 66 punktai).

20 Šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 24 d. Sprendim? *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 42 ir 43 punktai), 2006 m. liepos 4 d. Sprendim? *Adeneler ir kt.* (C-212/04, EU:C:2006:443, 112 punktas) ir 1994 m. liepos 14 d. Sprendim? *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 27 punktas).