



Teismo praktikos rinkinys

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 – Pridėtinės 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 šių principų apribojimai. 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 sistemos² 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 jų pačių nustatytais sąlygomis.“

¹ Originalo kalba: lenkų.

² OL L 347, 2006, p. 1.

Lietuvos Respublikos teisė

3. Lietuvos teisėje pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permokos grąžinimo principas yra įtvirtintas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 91 straipsnio 10 dalyje. Mokestis grąžinamas vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintais principais.

4. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 6, 7 ir 9 dalis nepagrįstai surinkti mokesčiai, apmokestinamajam asmeniui paprašius, pagal bendrą taisyklę grąžinami per 30 dienų terminą. Tais atvejais, kai reikia atlikti patikrinimą, mokesčiai turi būti grąžinti per 20 dienų nuo sprendimo, kuriuo atlikus patikrinimą pripažįstama, kad grąžinimas yra pagrįstas, priėmimo. Jei nesilaikoma šių mokesčių permokos grąžinimo terminų, nuo grąžintinos sumos skaičiuojamos palūkanos, kurios yra lygios delspinigių, taikomų apmokestinamajam asmeniui už laiku nesumokėtą mokestį, dydžiui.

5. Pagal šio įstatymo 99 straipsnį delspinigių dydį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusių trijų mėnesių išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas tą svertinį vidurkį padidinus dešimčia procentinių punktų.

Faktinės bylos aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

6. *Nidera B.V.*, pagal Nyderlandų teisę įsteigta įmonė (toliau – *Nidera*), 2008 m. vasario ir gegužės mėnesiais iš Lietuvos gamintojų įsigijo grūdų ir už šiuos tiekimus sumokėjo 11 743 259 litų PVM (maždaug 3 400 000 EUR). Paskui *Nidera* eksportavo grūdus į trečiąsias šalis, taikydama 0 procentų PVM tarifą.

7. 2008 m. rugpjūčio 12 d. *Nidera* įregistruota kaip PVM mokėtoja Lietuvoje; PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2008 m. rugpjūčio 12 d. iki rugpjūčio 31 d. ji paprašė grąžinti vykdant 2008 m. vasario ir gegužės mėnesiais sudarytus sandorius sumokėtą PVM. 2009 m. kovo 19 d. sprendimu Lietuvos mokesčių institucijos atsisakė grąžinti mokestį, nes, kaip jos teigė, sandorių atlikimo momentu *Nidera* nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, todėl negalėjo pasinaudoti teise atskaityti pirkimo mokestį.

8. *Nidera* mokestinėje byloje pradėjo bylinėjimąsi teismuose, kurio rezultatas – Teisingumo Teismo priimtas prejudicinis sprendimas³. Priėmus šį sprendimą 2010 m. gruodžio 22 d. *Nidera* buvo grąžintas 11 743 259 litų PVM, t. y. tiek, kiek ji sumokėjo. Paskui *Nidera* kreipėsi dėl palūkanų už laiku negrąžintą PVM sumokėjimo. Mokesčių institucijos sumokėjo jai 214 902,27 litų (apie 60 000 EUR) palūkanų už laikotarpį nuo Teisingumo Teismo sprendimo priėmimo dienos iki dienos, kai buvo grąžinta permoka. *Nidera* aukštesnės instancijos mokesčių institucijai paduotas skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas.

9. Paskui *Nidera* kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinį teismą su prašymu panaikinti šį sprendimą ir priteisti iš administracinių institucijų 3 864 706,66 lito (apie 1 100 000 EUR) palūkanų už laikotarpį nuo 2008 m. lapkričio 21 d., t. y. nuo mokestinio patikrinimo pradžios dienos iki PVM grąžinimo dienos. Šis teismas *Nidera* skundą patenkino iš dalies ir priteisė palūkanas už laikotarpį nuo 2009 m. vasario 17 d. Mokesčių institucija padavė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui – šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

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

10. Šiam teismui kilo abejonė dėl to, ar jis gali apriboti palūkanų, mokamų laiku negrąžinus 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 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinį įstatymą mokam[as] palūkan[as] už laiku negrąžintą (neįskaitytą) PVM permoką (skirtumą) atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmais nulemtas aplinkybės, kaip palūkanų santykį su laiku negrąžintos permokos dydžiu, permokos negrąžinimo laikotarpį ir jį nulėmusias priežastis, apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus?“

11. Šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 12 d. Pastabas raštu pateikė *Nidera*, Lietuvos ir Čekijos 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 straipsnį, siejamą su mokesčių neutralumo principu, reikia aiškinti, taip, kad pagal jį leidžiama sumažinti apmokestinamajam asmeniui priklausančių palūkanų už laiku negrąžintą PVM permoką dydį, palyginti su palūkanomis, į kurias jis paprastai turėtų teisę, dėl priežasčių, nesusijusių su apmokestinamojo asmens veiksmais, bet nulemtų palūkanų santykio su pagrindine suma ir apmokestinamojo asmens realiai patirtais praradimais.

Pareiga grąžinti mokesčio 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 jurisprudencijos⁴. Apskaičiuojant palūkanas atskaitos tašku iš principo reikia laikyti dieną, kurią mokestis turėjo būti grąžintas⁵. Grąžinimo terminas gali būti nukeltas dėl to, kad reikia atlikti patikrinimą siekiant nustatyti, ar asmuo turi teisę į mokesčio grąžinimą, tačiau jei patikrinimas užtrunka ilgiau, nei reikia jam atlikti, apmokestinamajam asmeniui taip turi būti mokamos palūkanos⁶.

14. Analogiški principai, t. y. pareiga grąžinti sumas su palūkanomis, yra taikomi mokesčiui, surinktam pažeidžiant Sąjungos teisę⁷. Reikia pažymėti, kad tai irgi taikoma mokesčiui, kuris, kaip šiuo atveju, surinktas nepažeidžiant Sąjungos teisės, tačiau atsisakymas jį grąžinti jos neatitiko.

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 nurodytą jurisprudenciją.

5 Ten pat, 23 punktas.

6 Ten pat, 24 punktas.

7 Žr. neseniai priimto 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Toma ir Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci* (C-205/15, EU:C:2016:499) 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

15. Manau, kad yra neginčytina, jog *Nidera* pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, siejamą su neutralumo principu, turi teisę į PVM grąžinimą, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, kartu su palūkanomis, skaičiuojamomis nuo pagal Lietuvos teisės nuostatas nustatyto šio mokesčio grąžinimo termino baigus mokestinį patikrinimą⁸. Lietuvos mokesčių institucijos 2009 m. kovo 19 d. priėmė klaidingą ir Sąjungos teisės neatitinkantį sprendimą dėl atsisakymo grąžinti mokestį.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nekvestionuoja pačios teisės į mokesčio grąžinimą, tačiau kelia klausimą, ar tokiais pagrindinės bylos aplinkybėmis, kai per ilgą laiką negrąžinus mokesčio apmokestinamasis asmuo įgijo teisę gauti labai dideles, palyginti su pagrinde suma, palūkanas, kurios galimai viršija jo realiai dėl mokesčio 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 palūkanų dydžio. Šios taisyklės turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus⁹.

Lygiavertiškumo principas

18. Pagal lygiavertiškumo principą reikalaujama, kad mokesčių grąžinimą, į kurį remiantis Sąjungos teise įgyja teisę apmokestinamasis asmuo, reglamentuojančios taisyklės nebūtų 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 palūkanas už laiku negrąžintą mokestį, palyginti su teisės nuostatose numatytais palūkanomis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nutartyje taip pat nėra informacijos apie Lietuvos teismų praktiką šioje srityje. Todėl sunku įvertinti, ar palūkanų 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 palūkanas, ir nusistovėjusios teismų praktikos, leidžiančios tokius teismų veiksmus dėl mokesčių grąžinimo pagal nacionalinę teisę, palūkanų, 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.

⁸ Data, nuo kurios reikia skaičiuoti pagrindinėje byloje ginčijamas palūkanas, nėra prejudicinio klausimo dalykas. Tik priminsiu, jog pirmosios instancijos teismas pagrindinėje byloje pripažino, kad palūkanas reikia skaičiuoti nuo 2009 m. vasario 17 d. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad, nepaisant Lietuvos mokesčių institucijų tvirtinimų, ginčijamo mokesčio negrąžinimas neatitiko Sąjungos teisės nuo pat pradžių, o ne tik nuo 2010 m. spalio 21 d., kai Teisingumo Teismas priėmė Sprendimą *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627). Teisingumo Teismo prejudiciniai sprendimai yra deklaratyvaus pobūdžio ir apibrėžia Sąjungos teisės nuostatų aiškinimą, kuris turi būti taikomas nuo tos dienos, kai jos įsigalioja (be kita ko, žr. 1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, 16 punktą; 1995 m. spalio 19 d. Sprendimo *Richardson*, C-137/94, EU:C:1995:342, 33 punktą; 2015 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 53 punktą). Išimtiniais atvejais iš tikrųjų galima apriboti sprendimo poveikį laiko atžvilgiu (žr. 2015 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 54 punktą), tačiau 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. birželio 30 d. Sprendimo *Toma ir Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci* (C-205/15, EU:C:2016:499) 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

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 galimybės sumažinti apmokestinamajam asmeniui dėl laiku negrąžintos mokesčio permokos priklausančias palūkanas 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 ūkio 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 patirtų nuostolių atlyginimu, kad dėl to nekiltų jokios su tuo susijusios finansinės rizikos¹⁰.

24. Praradimai, kurių gali patirti apmokestinamasis asmuo dėl laiku negrąžinto mokesčio, gali būti įvairūs. Jie visų pirma atsiranda dėl negalėjimo disponuoti pinigėmis lėšomis, kurios įprastomis aplinkybėmis, t. y. laiku grąžinus mokestį, galėtų būti jo dispozicijoje, tačiau lieka „išaldytos“ 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 tipinių būsimų, savo esme neapibrėžtų ir sąlyginių pajamų apskaičiavimo sunkumų.

26. Šiuo požiūriu bendrai priimta tokio pobūdžio praradimų kompensavimo forma yra palūkanų, kurios yra fiksuoto dydžio nuostolių atlyginimas, mokėjimas. Tokia nuostolių atlyginimo forma leidžia kreditoriui (šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui) gauti teisingą kompensaciją, nesant būtinybės sudėtingai įrodinėti realų nuostolių dydį; kita vertus, taikant tokią nuostolių atlyginimo formą skolininkas neturi mokėti neprognozuojamų 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 reikalingų lėšų paėmus banko paskolą ir būti tikram, kad delspinigių forma jis gaus sumą, daugiau ar mažiau atitinkančią tos paskolos gavimo išlaidas.

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

29. Delspinigų dydis paprastai yra nustatomas valstybių narių nacionalinėje teisėje. Sąjungos teisės požiūriu, jeigu jų dydis nėra akivaizdžiai mažas, o tai prieštarautų veiksmingumo principui, valstybės narės, naudodamosi savo procesine autonomija, gali laisvai nustatyti jų nacionalinėje teisėje taikomą palūkanų dydį. Taip apibrėžtas palūkanų dydis leidžia ir kreditoriams, ir skolininkams tiksliai numatyti savo būsimas finansines teises ar išsipareigojimus. 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, patirtų 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. Vadinasi, teisės gauti palūkanas ribojimą reikia pripažinti prieštaraujančiu 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 prieštarauja teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių 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 aplinkybėmis, kai vėlavimą grąžinti mokestį lemtų su apmokestinamuoju asmeniu susijusios priežastys. Tačiau šioje byloje taip nėra.

31. Mano nuomone, galimybę teismo keliu sumažinti apmokestinamajam asmeniui priklausančias palūkanas taip pat reikia laikyti su veiksmingumo principu nesuderinamu ribojimu, kai dėl didelio, bet su apmokestinamojo asmens veiksmais nesusijusio vėlavimo grąžinti mokestį apmokestinamasis asmuo įgyja teisę gauti ypač dideles, palyginti su pagrinde suma, palūkanas, viršijančias galimai realius nuostolius, apmokestinamojo asmens patirtus dėl mokesčio negrąžinimo laiku.

32. Toks mokėtinų palūkanų sumažinimas būtų neišvengiamai susijęs su apmokestinamojo asmens pareiga įrodyti tuos realius nuostolius¹¹. Kaip jau minėjau, toks įrodinėjimas yra labai sunkus, nes kalba eina apie praradimus negautų pajamų forma, o juos iš esmės yra sunku vienareikšmiškai apskaičiuoti ir pagrįsti. Dėl būtinumo įrodyti realius nuostolius apmokestinamiesiems asmenims būtų pernelyg sunku, o daugeliu atvejų greičiausiai neįmanoma pasinaudoti teise susigrąžinti mokestį ir gauti nuostolių atlyginimą už galimą vėlavimą jį grąžinti. Sunkumai, susiję su tokia nuostolių atlyginimo už tokį vėlavimą tvarka, geriausiai matyti palyginus ją su labai paprastu iš anksto apibrėžtų delspinigų mokėjimo mechanizmu.

33. Žinoma, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tam tikrais atvejais palūkanų suma gali viršyti realius apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius. Tačiau tai yra normalus reiškiny, susijęs su fiksuoto dydžio nuostolių atlyginimo, iš esmės atspindinčio apytikslį ir statistiškai tikėtiną praradimą, kurį apmokestinamasis asmuo galėjo patirti, o ne realiai patirtus nuostolius, taikymu. Nuostolių atlyginimas palūkanų forma konkrečiais atvejais gali būti didesnis ar mažesnis už realų praradimą, tačiau tai, mano nuomone, nėra pagrindas netaikyti šios formos.

34. Ypatingomis aplinkybėmis, pavyzdžiui, kai skolos negrąžinimas laiku sukelia kreditoriaus bankrotą, jis (arba jo teisių perėmėjai) gali gauti didesnę nuostolių atlyginimą nei delspinigiai. Tai taip pat taikoma valstybės ir apmokestinamųjų asmenų santykiams. Tačiau toks sprendimas priklauso išimtinai nuo kreditoriaus valios. Vis dėlto galimybė gauti nuostolių atlyginimą, viršijantį palūkanų sumą, neatima iš kreditoriaus garantijos, kurią suteikia palūkanos.

¹¹ Priminsiu, kad Lietuvos teisėje nėra tikslų nuostatų, apibrėžiančių tokio palūkanų sumažinimo teismo keliu taisyklės, todėl sunku įsivaizduoti, kad teismas jas sumažintų visiškai savavališkai, neatsižvelgdamas į apmokestinamojo asmens patirtus realius praradimus.

35. Analogiškai yra kalbant apie palūkanų ir pagrindinės sumos santykį. Palūkanos yra pagrindinės sumos dydžio ir vėlavimo sugrąžinti mokestį trukmės išvestinė. Jei tas laikas yra labai ilgas, palūkanų suma gali būti artima ar net viršyti pagrindinės sumos dydį. Tačiau taip yra tik kai vėlavimo laikas yra ilgas. Delspinigių instituto esmę sudaro prielaida, kad jei kreditorius per visą vėlavimo sumokėti skolą laikotarpį disponuotų jam priklausančiomis pinigineis lėšomis, jis galėtų iš jų gauti pajamų, kurių bendras sukauptas dydis būtų laiko funkcija ir galėtų susilyginti su iš pradžių investuotos sumos dydžiu arba jį viršyti. Taigi, tai, kad jis gauna tokią sumą kaip palūkanos, nėra joks nepagrįstas praturtėjimas, o tik kompensacija už prarastą galimybę gauti pajamų dėl laiku negrąžintos pagrindinės sumos.

36. Galiausiai reikia priminti, kad valstybės narės, naudodamosi procesine autonomija, nustato delspinigių dydį, įskaitant delspinigius vėluojant grąžinti mokesčio permoką. Taigi, jei valstybė nusprendžia, kad nacionalinėje teisėje apibrėžta palūkanų suma viršija teisingą dėl vėlavimo sukeltų nuostolių kompensaciją, ji gali ją sumažinti įstatymo keliu. Tačiau, kol nėra nuspręsta sumažinti palūkanas įstatymu, apmokestinamieji asmenys, savo teisę sugrąžinti mokestį kildinantys iš Sąjungos teisės, turi teisę gauti visos apimties palūkanas, įtvirtintas galiojančiose nuostatose.

Pastabos dėl Lietuvos Vyriausybės argumentų

37. Lietuvos Vyriausybė savo pastabose šioje byloje dar remiasi argumentu, kad Lietuvos teisėje numatyti delspinigiai už laiku negrąžintą mokesčio permoką yra ne kompensacija už apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius dėl vėlavimo grąžinti mokestį, o tik baudinio pobūdžio priemonė, turinti priversti mokesčių institucijas kuo greičiau įvykdyti pareigą grąžinti mokestį. Lietuvos Vyriausybė nurodo, kad palūkanos yra nustatytos tokio dydžio kaip ir baudiniai delspinigiai apmokestinamiesiems asmenims už vėlavimą sumokėti mokestį, o jų dydis du kartus viršija privatiems teisiniams santykiams taikomų palūkanų dydį. Dėl to, Lietuvos Vyriausybės nuomone, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje turėtų nustatyti kompensacinio pobūdžio palūkanas.

38. Tokie argumentai manęs neįtikina dėl kelių priežasčių.

39. Pirma, jokia prašyme priimti prejudicinį sprendimą ar šalių pastabose pateikta informacija nerodo, kad egzistuotų kokia nors tokio kompensacinių palūkanų nustatymo teismo keliu praktika vietoj Lietuvos teisės nuostatose numatytų palūkanų už laiku negrąžinamą mokestį. Be to, per posėdį Lietuvos Vyriausybės atstovas patvirtino, kad, jo žiniomis, ši byla yra precedentinio pobūdžio. Iš to reikėtų suprasti, kad kitais atvejais, įskaitant situaciją, kai mokestis grąžinamas išimtinai nacionalinės teisės pagrindu, apmokestinamiesiems asmenims mokamos tokio dydžio palūkanos, kokios numatytos teisės nuostatose. Vadinasi, Lietuvos Vyriausybės pateiktos teorijos taikymas šioje byloje reikštų, kad Sąjungos teise grindžiamos teisių gynimo priemonės būtų vertinamos mažiau palankiai, o tai prieštarautų lygiavertiškumo principui, ir vien todėl jis būtų negalimas¹².

40. Antra, nors, kaip priminiau¹³, delspinigiai paprastai atlieka kompensacinę ir baudinę funkciją, valstybės ir apmokestinamųjų asmenų santykiuose šių dviejų funkcijų reikšmė yra skirtinga. Žinoma, tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo yra skolininkas, baudinė delspinigių funkcija turi didesnę reikšmę, tačiau valstybės biudžeto praradimai dėl atskiro apmokestinamojo asmens mokesčio nesumokėjimo yra santykinai nedideli. Kitaip yra priešingu atveju, kai valstybė yra apmokestinamojo asmens skolininkė dėl pareigos grąžinti mokestį. Tokiu atveju baudinės delspinigių funkcijos veiksmingumas dažniausiai yra gana ribotas, tačiau į pirmą planą iškyla jų kompensacinė funkcija, nes apmokestinamojo asmens patirti praradimai dėl vėlavimo grąžinti mokestį gali būti labai reikšmingi jo bendriems finansiniams ištekliams. Taigi, negaliu sutikti su Lietuvos Vyriausybės teiginiu, kad

¹² Žr. šios išvados 20 punktą.

¹³ Žr. šios išvados 27 punktą.

apmokestinamajam asmeniui iš valstybės priklausantys delspinigiai už laiku negrąžintą mokesčio permoką atlieka tą pačią, išimtinai ar daugiausia baudinę, funkciją kaip ir delspinigiai apmokestinamajam asmeniui vėluojant sumokėti mokesť. Tai, kad šie delspinigiai tokio paties dydžio, yra techninis Lietuvos įstatymų leidėjo pasirinkimas.

41. Trečia, Lietuvos Vyriausybės pateiktas teiginys reikštų, kad Lietuvos teisėje iš esmės visai nėra apibrėžti apmokestinamiesiems asmenims mokamų palūkanų už laiku negrąžintą mokesť dydžiai. Tačiau tokiais atvejais, kai mokesťis grąžinimas Sąjungos teisės pagrindu, tai prieštarautų pirma nurodytai jurisprudencijai¹⁴ ir veiksmingumo principui. Teisė į mokesčio grąžinimą kartu su delspinigiais reiškia ne tik teisę į tikėtiną galimybę gauti tokio dydžio palūkanas, kokias per procesą panorės nustatyti teismas, bet teisę gauti iš anksto žinomo dydžio palūkanas, kurios yra *a priori* apibrėžtos teisės nuostatose. Atrodo, kad Lietuvos Vyriausybė pervertina diskreciją, kuri yra suteikta valstybėms narėms apibrėžiant PVM permokos grąžinimo principus. Jei Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad valstybės narės nustato sąlygas, kuriomis grąžina PVM permoką, tų sąlygų nustatymo būdas turi atitikti tam tikrus minimalius numatomumo ir teisinio saugumo kriterijus. Tas pats pasakytina apie palūkanų, į kurias turi teisę apmokestinamasis asmuo, kai jam laiku negrąžinamas mokesťis, dydį, nes teisė gauti palūkanas už laiku negrąžintą mokesť yra teisės susigrąžinti mokesčio permoką elementas. Grąžinimo sąlygų, įskaitant palūkanas, nustatymas negali būti atliekamas *ad hoc*, kaip norėtų Lietuvos Vyriausybė, teismams priimant sprendimus tam tikrose bylose dėl konkrečių apmokestinamųjų asmenų. Mano nuomone, toks mechanizmas prieštarautų veiksmingumo principui, nes būtinas veiksmingo teisių, kylančių iš Sąjungos teisės, įgyvendinimo elementas yra tikrumas dėl šių teisių apimties ir teisėtų lūkesčių toje srityje apsauga.

42. Galiausiai Lietuvos Vyriausybė teigia, kad Lietuvos teisėje numatytos palūkanos už laiku negrąžintą mokesť galėtų būti sumažintos apribojant juos iki vienos šių palūkanų dydžio dedamosios, t. y. iki vidutinės išdo vekselių palūkanų normos dydžio.

43. Vis dėlto, nekalbant apie galimą tokio problemos sprendimo prieštaravimą lygiavertiškumo principui, išdo vekselių, kaip labai patikimais laikomų finansinių priemonių, palūkanų norma yra labai maža, daug mažesnė už vidutinę paskolų bankinėje rinkoje palūkanų normą. Mano nuomone, delspinigiai už laiku negrąžintą mokesť, kurių dydis būtų apribotas išdo vekselių palūkanų normos dydžiu, neatliktų kompensacinės funkcijos, nes jie net neleistų kompensuoti trūkstamų finansinių lėšų paieškos bankinėje rinkoje išlaidų. Taigi, tokios palūkanos neatliktų kompensacijos už apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius dėl laiku negrąžinto mokesčio vaidmens ir perkeltų jam dalį su tokiu vėlavimu susijusios finansinės rizikos. Tokių mažų palūkanų nustatymas prieštarautų veiksmingumo principui.

Apibendrinimas

44. Taigi, manau, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo principu, atsižvelgiant į lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, reikalauja, kad tuo atveju, kai mokesčių institucijos nesilaiko protingo ir nacionalinėje teisėje numatyto PVM permokos grąžinimo termino, apmokestinamajam asmeniui būtų grąžintas šis mokesťis su visos apimties palūkanomis, numatytomis galiojančiose nacionalinės teisės nuostatose, jei mokesťis vėluojama grąžinti ne dėl apmokestinamojo asmens veiksmų.

¹⁴ Žr. šios išvados 13 ir 14 punktus.

Išvada

45. Atsižvelgęs į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Lietuva) pateiktus prejudicinius klausimus:

2006 m. spalio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnį, siejamą su mokesčių neutralumo principu, reikia aiškinti, taip, kad pagal jį neleidžiama sumažinti apmokestinamajam asmeniui priklausančių palūkanų už laiku negrąžintą PVM permoką dydį, palyginti su palūkanomis, į kurias jis paprastai turėtų teisę, dėl priežasčių, nesusijusių su apmokestinamojo asmens veiksmais.