TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. gegužės 12 d. *

Byloje C-107/10

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgarija) 2010 m. vasario 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. vasario 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Enel Maritsa Iztok 3 AD

prieš

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir T. von Danwitz (pranešėjas),

* Proceso kalba: bulgarų.

generalinis advokatas Y. Bot,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. sausio 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, atstovaujamos advokato L. Ruessmann ir advokato S. Yordanova,

— *Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP,* atstovaujamo A. Georgiev ir I. Atanasova Kirova,

— Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir E. Petranova,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir S. Petrova,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129, toliau – Šeštoji direktyva), 18 straipsnio 4 dalies ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB (OL L 384, p. 92, toliau – PVM direktyva), 183 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas vykstant ginčui tarp *Enel Maritsa Iztok 3 AD* (toliau – *Enel*) ir *direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP* („Skundų ir vykdymo administravimo" direkcijos prie nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius, toliau – direktorius) dėl datos, nuo kurios turi būti mokamos palūkanos už grąžintiną pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 ir 4 dalyse numatyta:

„2. Apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti, kad apmokestinamieji asmenys, sudarantys atsitiktinius sandorius, kaip apibrėžta 4 straipsnio 3 dalyje, įgyja teisę į atskaitą tik tada, kai jie įvykdo tiekimą.

<...>

4. Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuotą mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas.

Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma labai nežymi."

4 Pagal PVM direktyvos 183 straipsnį:

„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 nustatytomis sąlygomis.

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

5 PVM direktyvos 252 straipsnyje nustatyta:

„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 vieneri metai.“

Nacionalinė teisė

6 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, toliau – PVM įstatymas) 87 straipsnį paprastai nustatomas vieno mėnesio mokestinis laikotarpis.

7 Iki 2007 m. gruodžio 18 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 92 straipsnyje nustatyta:

„1. Pagal 88 straipsnio 3 dalį grąžintinas mokestis įskaitomas, atskaitomas ar grąžinamas:

1) jei egzistuoja mokėtinos ir nesumokėtos kitų mokesčių skolos ir draudimo įmokų skolos nacionalinei pajamų agentūrai, kurios atsirado prieš pateikiant mokesčių deklaraciją, pajamų tarnyba įskaito deklaracijoje nurodytas grąžintinų mokesčių sumas šioms skoloms padengti; likusioms sumoms prireikus taikoma 2 punkte numatyta procedūra;

2) Jei nėra kitų mokėtinų ir nesumokėtų mokesčių skolų 1 punkto prasme arba jei jos mažesnės nei mokesčių deklaracijoje nurodyta grąžintina mokesčio suma, įregistruotas asmuo atskaito grąžintiną mokestį arba 1 punkte nurodytą likusią sumą iš būsimų trijų vienas po kito einančių mokestinių laikotarpių mokesčių deklaracijose nurodyto mokėtino mokesčio.

<...>

4. Pasibaigus 2 punkte nustatytam terminui pajamų tarnyba likusią grąžintiną mokesčio sumą įskaito kitoms mokėtinoms ir nesumokėtoms mokesčių skoloms arba draudimo įmokų skoloms nacionalinei pajamų agentūrai padengti, arba šią likusią sumą grąžina per 45 dienas po kitos mokesčių deklaracijos pateikimo.

<...>

8. Grąžintini mokesčiai, kurie be pagrindo arba remiantis netinkamu pagrindu (taip pat ir sprendimo panaikinimo atveju) nebuvo grąžinti per šiame įstatyme nustatytą terminą, turi būti grąžinti kartu su įstatyminėmis palūkanomis, skaičiuojamomis nuo dienos, kai mokesčiai turėjo būti grąžinti pagal šį įstatymą iki faktinio jų grąžinimo, neatsižvelgiant į terminų sustabdymą ir pratęsimą per mokestinio patikrinimo procedūrą. Mokestis laikomas negrąžintu dėl netinkamų pagrindų, jei po mokestinio patikrinimo nustatyta grąžintina mokesčių suma atitinka arba yra mažesnė nei likusi grąžinti deklaruota suma.“

8 Nuo 2007 m. gruodžio 19 d. galiojančios PVM įstatymo redakcijos 92 straipsnyje numatyta:

„<...>

8. Neatsižvelgiant į 1 dalies 4 punkto ir 3–6 dalių nuostatas, jei atliekamas atitinkamo asmens mokestinis patikrinimas, mokesčių grąžinimo terminas atitinka terminą pakeistam pranešimui apie mokesčio dydį priimti, išskyrus atvejus, kai

atitinkamas asmuo pateikia garantiją grynais pinigais, valstybės vertybiniais popieriais ar <...> neatšaukiamą <...> banko garantiją <...>

<...>

10. Grąžintini mokesčiai, kurie be pagrindo ar remiantis netinkamu pagrindu (taip pat ir sprendimo panaikinimo atveju) nebuvo grąžinti per šiame įstatyme nustatytą terminą, turi būti grąžinami su įstatyminėmis palūkanomis, skaičiuojamomis nuo dienos, kai mokesčiai turėjo būti grąžinti pagal šį įstatymą iki faktinio jų grąžinimo dienos, neatsižvelgiant į terminų sustabdymą ir pratęsimą per mokestinio patikrinimo procedūrą."

9 Pagal iki 2007 m. gruodžio 18 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 93 straipsnio 1 dalį:

„1. Grąžinimo terminai pagal 92 straipsnio 1 dalies 4 punktą ir 92 straipsnio 3 ir 4 dalis sustabdomi:

<...>

5) vykstant atitinkamo asmens mokestiniam patikrinimui iki jo pabaigos pagal Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodekso 114 straipsnį."

10 PVM įstatymo 93 straipsnio 1 dalies 5 punktas buvo panaikintas nuo 2007 m. gruodžio 19 dienos.

11 Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodekso 114 straipsnyje numatyta:

„1. Terminas atlikti mokestinį patikrinimą yra trys mėnesiai nuo pranešimo apie sprendimą atlikti patikrinimą dienos.

2. Jei nusprendžiama, kad 1 dalyje numatyto termino nepakanka, tarnyba, kuri pavedė atlikti mokestinį patikrinimą, sprendimu gali šį terminą pratęsti iki vieno mėnesio."

12 Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodekso 117 straipsnyje numatyta:

„1. Mokestinio patikrinimo aktą pajamų tarnyba surašo vėliausiai po 14 dienų nuo termino atlikti mokestinį patikrinimą pabaigos.

<...>

5. Asmuo, kurio atžvilgiu atliekamas mokestinis patikrinimas, gali per 14 dienų nuo mokestinio patikrinimo akto įteikimo mokestinį patikrinimą atlikusiai tarnybai raštu pateikti prieštaravimą ir įrodymus. Jei termino nepakanka, jis atitinkamo asmens prašymu gali būti pratęstas ilgiausiai vienam mėnesiui."

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 2007 m. spalio 11 d. *Enel* pateikė mokesčių deklaraciją su nurodyta 2 273 514,85 BGN suma, kurią turėjo grąžinti Bulgarijos mokesčių administratorius. Ši suma atsirado dėl to, kad per atitinkamą mokestinį laikotarpį atskaitytinos sumos viršijo mokėtino PVM sumą ir *Enel* jų negalėjo atskaityti vėlesniais mokestiniais laikotarpiais. Pagal iki 2007 m. gruodžio 18 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 92 straipsnio 1 dalies 4 punktą grąžinimo terminas, t. y. 45 dienos, įprastai baigėsi 2007 m. lapkričio 26 d. ir pagal šio įstatymo 92 straipsnio 8 dalį nuo šios datos šiam mokesčių administratoriui atsirado pareiga mokėti palūkanas.

14 Tačiau 2007 m. lapkričio 8 d. *Enel* gavo sprendimą, kuriuo buvo pavedama atlikti mokestinį patikrinimą, siekiant nustatyti PVM skolas už laikotarpį nuo 2005 m. sausio 1 d. iki 2007 m. rugsėjo 30 d. bei kitų mokesčių skolas už 2005 m. ir 2006 metus.

15 Pagal 2007 m. gruodžio 19 d. sprendimą dėl atskaitos ir grąžinimo, remiantis 2007 m. spalio 11 d. mokesčio deklaracija, buvo grąžinta 1 364 108,91 BGN PVM suma, kuri pervesta į bendrovės sąskaitą 2007 m. gruodžio 21 dieną.

16 Atlikus mokestinį patikrinimą 2008 m. kovo 13 d. buvo surašytas patikrinimo aktas, dėl kurio *Enel* pateikė prieštaravimą ir pareikalavo palūkanų už jau grąžintą 1 364 108,91 BGN sumą už laikotarpį nuo 2007 m. lapkričio 27 d. iki 2007 m. gruodžio 21 d. ir už likusią gražinti sumą už laikotarpį nuo 2007 m. lapkričio 27 d. iki realaus grąžinimo dienos.

17 2008 m. balandžio 29 d. buvo priimtas pakeistas pranešimas apie mokesčio dydį. Jame nebuvo nieko nurodyta dėl palūkanų mokėjimo.

18 Remiantis šiuo pakeistu pranešimu apie mokesčio dydį *Enel* grąžintina mokesčio suma su palūkanomis už 2005 m. ir 2006 m. buvo įskaityta. 2008 m. kovo 13 d. likusi 179 092,25 BGN suma pervesta į *Enel* sąskaitą be jokio sprendimo dėl palūkanų.

19 2008 m. gegužės 20 d. *Enel* pateikė administracinį skundą dėl 2008 m. balandžio 29 d. pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį, ginčydama mokesčių skolas su palūkanomis, jai grąžintinų sumų įskaitymą šioms skoloms padengti ir netiesioginį atsisakymą jai skirti palūkanas, kurių ji prašė 2008 m. kovo 13 d. prieštaravimu.

20 Dėl šio sprendimo 2008 m. spalio 20 d. direktorius priėmė Sprendimą Nr. 1518. Pagal šį sprendimą buvo paskirta 179 092,25 BGN palūkanų už laikotarpį nuo 2008 m. balandžio 29 d. pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį priėmimo iki realios šios sumos grąžinimo dienos 2008 m. gegužės 13 dieną. Kita skundo dalis buvo pripažinta nepagrįsta.

21 2008 m. spalio 31 d. *Enel* pateikė prašymą *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos administracinis teismas), be kita ko, palūkanas nuo grąžintinos PVM sumos mokėti nuo 2007 m. lapkričio 27 d. iki realios visos sumos grąžinimo dienos.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad taikytinų Šeštosios direktyvos ar PVM direktyvos nuostatų išaiškinimas yra būtinas, norint priimti sprendimą dėl šio prašymo. Jo teigimu, Šeštoji direktyva taikoma *ratione temporis* atsižvelgiant į Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo į Europos Sąjungą sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203), 2 straipsnį ir į jo VI priedo 6 antraštinės dalies 1 punktą.

23 *Administrativen sad Sofia-grad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 18 straipsnio 4 dalį ir [PVM direktyvos] 183 straipsnio pirmą pastraipą pagrindinės bylos aplinkybėmis reikia aiškinti taip, kad jos nedraudžia:

1) remiantis įstatymo pakeitimu, kurio tikslas kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, [PVM] grąžinimo terminas gali būti pratęstas iki pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį priėmimo dienos, jei per 45 dienas nuo mokesčio deklaracijos pateikimo buvo pradėtas apmokestinamojo asmens mokestinis patikrinimas, per šį laikotarpį neskaičiuojant palūkanų už grąžintiną sumą, jei egzistuoja ir šios aplinkybės:

   a) prieš šį pakeitimą įstatyme nustatytas 45 dienų terminas grąžinti mokesčius pasibaigė ir, nepaisant pradėto mokestinio patikrinimo, nuo grąžintinos sumos buvo pradėtos skaičiuoti palūkanos;

   b) per mokestinį patikrinimą buvo nustatyta, kad deklaruota grąžintina mokesčio suma yra teisinga;

   c) vienintelė apmokestinamojo asmens turima teisėta galimybė sutrumpinti šį terminą yra pateikti nustatytos trukmės grąžintinos sumos dydžio garantiją grynais pinigais, valstybės vertybiniais popieriais ar neatšaukiamą banko garantiją;

2) leidžiama nustatyti 45 dienų trukmės [PVM] grąžinimo terminą, skaičiuojamą nuo šio mokesčio deklaracijos pateikimo dienos, su teisine galimybe jį sustabdyti, o vėliau ir pratęsti, per šį terminą priėmus sprendimą atlikti mokestinį patikrinimą, jei šio mokesčio mokestinis laikotarpis yra vienas mėnuo;

3) leidžiama grąžinti [PVM] pakeistu pranešimu apie mokesčio dydį, įskaitant grąžintiną sumą nustatytoms šio mokesčio ir kitų mokesčių skoloms bei kitoms skoloms valstybei už įvairius mokestinius laikotarpius kartu su iki pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį priėmimo dienos priskaičiuotomis palūkanomis nuo šių sumų padengti, jei per mokestinį patikrinimą nustatomas deklaruotų grąžintinų mokesčių sumų teisingumas ir įvykdytos šios sąlygos:

a) per mokestinio patikrinimo procedūrą nebuvo taikomos laikinosios apsaugos priemonės užtikrinti būsimus valstybės reikalavimus, kurie galėtų būti nustatyti per pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį priėmimo procedūrą;

b) įskaitymas skoloms valstybei padengti nacionalinėje teisėje nenumatytas kaip priverstinio vykdymo ar kaip apsaugos priemonė;

c) terminai pateikti skundą ir savanoriškai sumokėti įskaitytą pagrindinę sumą ir palūkanas nepasibaigė, nes ši suma ir palūkanos buvo nustatytos tuo pačiu pakeistu pranešimu apie mokesčio dydį ir dalis jų buvo apskųsta teismui;

4) nustačius mokesčio deklaracijoje nurodytos grąžintinos mokesčio sumos teisingumą, valstybė pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį priėmimo dieną, o ne deklaracijos pateikimo dieną, įskaito šią sumą sprendime nustatytoms mokesčių skoloms už laikotarpį iki aptariamos mokesčio deklaracijos pateikimo ir palūkanoms nuo šių skolų padengti, jei valstybė per įstatymu nustatytą mokesčio grąžinimo terminą neturi mokėti palūkanų, o nuo mokesčio deklaracijos pateikimo dienos iki pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį priėmimo dienos skaičiuoja palūkanas nuo įskaitytų mokesčių."

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

24 Prejudiciniai klausimai susiję tiek su Šeštosios direktyvos, tiek su PVM direktyvos nuostatomis, todėl reikia pastebėti, kad svarbios pagrindinė bylos aplinkybės įvyko po 2007 m. sausio 1 d., t. y. po dienos, kai PVM direktyva įsigaliojo ir pakeitė Šeštąją direktyvą, kaip matyti iš PVM direktyvos 411 ir 413 straipsnių.

25 Tačiau pagal PVM direktyvos 411 straipsnio 2 dalį nuorodos į Šeštąją direktyvą laikomos nuorodomis į PVM direktyvą. Taigi aplinkybė, kad Protokolo dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos priėmimo į Europos Sąjungą sąlygų ir tvarkos (OL L 157, 2005, p. 29) 20 straipsnyje nurodyto sąrašo 6 punkte nurodoma Šeštoji direktyva, nereiškia, kad PVM direktyva Bulgarijai netaikoma nuo 2007 m. sausio 1 dienos.

26 Todėl tik PVM direktyvos nuostatų, šiuo atveju jos 183 straipsnio, išaiškinimas yra svarbus nagrinėjant prejudicinius klausimus, susijusius vien su palūkanų už grąžintiną PVM skirtumą apskaičiavimu.

27 Aišku, kaip pabrėžia Bulgarijos vyriausybė, šioje nuostatoje pagal jos formuluotę nenumatoma nei pareiga mokėti palūkanas už grąžintiną PVM skirtumą, nei data, nuo kurios šios palūkanos turi būti mokamos.

28 Tačiau, kaip reikia priminti, vien ši aplinkybė neleidžia daryti išvados, kad šią nuostatą reikia aiškinti taip, jog valstybių narių nustatytos PVM skirtumo grąžinimo tvarkos nekontroliuojamos pagal Sąjungos teisę (šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rink. p. I-623, 15 punktą).

29 Iš tiesų, pirma, jei PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyta teisė į PVM skirtumo grąžinimą iš esmės kyla iš valstybių narių procesinio savarankiškumo, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo principais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Alstom Power Hydro* 17 punktą). Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką valstybės narės, įgyvendindamos Sąjungos teisės aktus, turi laikytis teisėtų lūkesčių apsaugos principo (žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-6325, 44 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

30 Antra, reikia išnagrinėti kiek PVM direktyvos 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant į PVM kontekstą ir bendrus šią sritį reglamentuojančius principus, apima specialias taisykles, kurių turi laikytis valstybės narės, įgyvendindamos PVM skirtumo grąžinimo teisę (pagal analogiją žr. 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Strabag ir kt.*, C-314/09, Rink. p. I-8769, 34 punktą).

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 47 punktą; 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-78/00, Rink. p. I-8195, 28 punktą ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 punktą).

32 Teisingumo Teismas ne kartą pabrėžė, kad tai reiškia, jog teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Cedilac*, C-368/06, Rink. p. I-12327, 31 punktą ir minėto Sprendimo *Sosnowska* 15 punktą).

33 Kalbant apie galimybę 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 sudaryti apmokestinamajam asmeniui protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti sugrąžintas per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta skirtumo grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos mokesčių mokėtojui (žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Italiją* 32–34 punktus ir *Sosnowska* 17 punktą).

34 Todėl prejudicinius klausimus reikia nagrinėti atsižvelgiant į šiuos pirminius svarstymus.

Dėl pirmojo klausimo

35 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatomas termino, per kurį turi būti grąžintas PVM skirtumas, pratęsimas, galiojantis atgaline data.

36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, pagrindinėje byloje terminas grąžinti PVM skirtumą baigėsi 2007 m. lapkričio 26 dieną. Pagal nacionalinės teisės aktus, galiojusius iki 2007 m. gruodžio 18 d., palūkanos už grąžintiną sumą buvo mokėtinos nuo 2007 m. lapkričio 26 d., ir tai neatsižvelgiant į faktą, kad mokestinio patikrinimo procedūra buvo pradėta 2007 m. lapkričio 8 dieną. Tačiau pagal 2007 m. gruodžio 19 d. įsigaliojusius nacionalinės teisės aktus mokestinio patikrinimo procedūros pasekmė buvo ta, kad PVM skirtumo grąžinimo terminas ir todėl momentas, nuo kurio palūkanos yra mokėtinos, buvo pratęstas iki patikrinimo akto priėmimo, kuris šiuo atveju buvo priimtas tik 2008 m. kovo 13 dieną.

37 Kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atliktą nacionalinės teisės aktų aiškinimą, kaip antai galiojusių iki 2007 m. gruodžio 18 d., pagal kurį pagrindinėje byloje palūkanos turėjo būti mokamos nuo 2007 m. lapkričio 27 d. dėl to, kad PVM skirtumo grąžinimo termino eigai įtakos neturėjo mokestinis patikrinimas, pažymėtina, jog direktorius ir Bulgarijos vyriausybė tvirtino, kad net prieš šio teisės akto pakeitimą palūkanos buvo mokėtinos tik pasibaigus mokestinio patikrinimo procedūrai, nes per šią procedūrą šio grąžinimo termino eiga buvo sustabdyta.

38 Šiuo klausimu, kadangi tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, ar pagal nacionalinės teisės aktą, kaip antai galiojusį iki 2007 m. gruodžio 18 d., palūkanos pagrindinėje byloje buvo mokėtinos nuo 2007 m. lapkričio 27 d., Teisingumo Teismas į prejudicinį klausimą turi atsakyti remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atliktu nacionalinės teisės akto išaiškinimu ir nacionaliniam teismui pateikti svarbius Sąjungos teisės aiškinimo elementus, kurie leistų įvertinti šio teisės akto atitiktį PVM direktyvos 183 straipsniui ir teisėtų lūkesčių apsaugos principui (šiuo klausimu žr. 2008 m. sausio 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 25 ir 26 punktus ir 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Plantanol*, C-201/08, Rink. p. I-8343, 45 punktą).

39 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką bet kuriuo atveju leidžiama ir iš esmės teisėtų lūkesčių apsaugos principą atitinka tai, kad naujas teisės aktas taikomas situacijos, atsiradusios taikant ankstesnį teisės aktą, būsimam poveikiui (1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Butterfly Music*, C-60/98, Rink. p. I-3939, 25 punktas ir jame nurodyta teismų praktika). Tačiau teisėtų lūkesčių apsaugos principas prieštarauja tam, kad nacionalinės teisės akto pakeitimas su atgaline data galiojančiu poveikiu atimtų iš apmokestinamojo asmens teisę, kurią jis įgijo pagal ankstesnį teisės aktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktą).

40 Iš to matyti, kad tokioje situacijoje, kaip antai pagrindinėje byloje, teisėtų lūkesčių apsaugos principas draudžia, kad dėl atgaline data galiojančio nacionalinės teisės akto pakeitimo poveikio apmokestinamasis asmuo prarastų teisę, kurią turėjo iki šio pakeitimo ir pagal kurią jis turėjo gauti palūkanas už grąžintiną PVM skirtumo sumą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą).

41 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį numatomas taikomas atgaline data termino, per kurį turi būti grąžintas PVM skirtumas,

pratęsimas tiek, kiek šiuo teisės aktu iš apmokestinamojo asmens atimama teisė gauti palūkanas už jam grąžintiną sumą, kurią jis turėjo iki šio teisės akto įsigaliojimo.

Dėl antrojo klausimo

42 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 183 straipsnis, skaitomas atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas toks nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį paprastai PVM skirtumo grąžinimo terminas yra 45 dienos, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palūkanos už grąžintiną sumą, bet kuriame numatoma, kad šis terminas gali būti pratęstas pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą ir dėl šios procedūros šios palūkanos tampa mokėtinos tik nuo šios procedūros pabaigos.

43 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės akto ypatybes.

44 Pirmiausia šiame teisės akte aiškiai numatomas palūkanų mokėjimas už grąžintiną PVM skirtumą. Taigi Teisingumo Teismo prašoma išsakyti nuomonę tik dėl klausimo, nuo kokio momento turi būti mokamos šios palūkanos pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą.

45 Taip pat reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 183 straipsnio antra pastraipa suteikta teisė atisakyti grąžinti ar perkelti, jei likutis yra nedidelis, kuri *a fortiori* taikoma palūkanoms, nenagrinėjama pagrindinėje byloje.

46 Galiausiai svarbu pabrėžti, kad pagrindinėje byloje aptariamame nacionalinės teisės akte PVM skirtumo grąžinimas numatytas tik tiek, kiek jis negali būti įskaitytas mokėtinų mokesčių sumoms padengti per tris mokestinius laikotarpius, einančius po laikotarpio, per kurį susidarė šis skirtumas, ir šis teisės aktas apima du PVM skirtumo kompensacijos būdus, numatytus PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje, t. y. grąžinimą ir perkėlimą.

47 Pirma, kalbant apie tokią PVM skirtumo perkėlimo ir grąžinimo kombinaciją, reikia pastebėti, kad nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Teisingumo Teismui pastabas pateikusios šalys teisingai nesuabejojo valstybės narės teise numatyti, kad šis skirtumas būtų kompensuotas perkeliant ir vėliau grąžinant. Iš tiesų PVM direktyvos 183 straipsnis neturėtų būti aiškinamas taip, kad grąžinimas ir perkėlimas panaikina vienas kitą. Kitu atveju, valstybei narei pasirinkus perkėlimą kaip PVM likučio kompensacijos būdą, pažeidžiant šio sprendimo 29–33 punktuose primintus principus būtų kliudoma grąžinti šį skirtumą, jei per mokestinį laikotarpį, per kurį jis buvo perkeltas, mokėtino mokesčio suma būtų nepakankama, kad šis likutis galėtų būti įskaitytas.

48 Antra, kalbant apie PVM skirtumo perkėlimą per tris mokestinius laikotarpius, einančius po to, per kurį šis skirtumas susidarė, reikia konstatuoti, kad pagal PVM direktyvos 183 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali leisti perkelti skirtumą į „kitą laikotarpį“.

49 Tačiau iš šios formuluotės nematyti, kad perkėlimas, kaip antai numatytas pagrindinėje byloje aptariamame teisės akte, nesuderinamas su šia nuostata. Šiuo klausimu reikia atsižvelgti į faktą, kurį priminė Bulgarijos vyriausybė, kad šiame teisės akte nustatytas vieno mėnesio mokestinis laikotarpis, kuris pagal PVM direktyvos 252 straipsnio antrą ir trečią pastraipas gali skirtis nuo mėnesio iki metų. Šiomis aplinkybėmis perkėlimas į tris mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį susidarė aptariamas skirtumas, atrodo, savaime nedaro įtakos šio sprendimo 29–33 punktuose primintiems principams. Iš tiesų toks perkėlimas, reiškiantis, kad grąžinama per tris mėnesius, patenka į valstybėms narėms pripažintos teisės nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką, apimtį.

50 Trečia, reikia pažymėti, kad pagal pagrindinėje byloje aptariamą nacionalinės teisės aktą paprastai šis skirtumas grąžinamas per 45 dienas – terminą, kuris savaime atitinka PVM direktyvos 183 straipsnį, ir kad palūkanos už grąžintiną sumą yra mokėtinos nuo šio termino pabaigos. Tačiau tuo atveju, kai mokesčių institucijos pradeda mokestinio patikrinimo procedūrą, šios palūkanos tampa mokėtinos tik nuo šios procedūros pabaigos.

51 Kalbant apie tokį teisės aktą, kuriame numatoma, kad Bulgarijos mokesčių administratoriaus pareiga mokėti palūkanas priklauso nuo mokestinio patikrinimo procedūros atlikimo, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką iš valstybės biudžeto mokėtinų palūkanų apskaičiavimas, kai atskaitos taškas nėra ta diena, kurią pagal PVM direktyvą paprastai turėjo būti grąžintas PVM skirtumas, iš esmės pažeidžia šios direktyvos 183 straipsnio reikalavimus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Molenheide ir kt.* 63 ir 64 punktus).

52 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad tam, jog normaliai funkcionuotų bendra PVM sistema, reikia, kad mokestis būtų tiksliai renkamas. Iš tiesų kiekviena valstybė narė

turi pareigą priimti visas reikalingas įstatymines ir administracines priemones, kad užtikrintų viso savo teritorijoje mokėtino PVM surinkimą, ir šiuo atžvilgiu valstybės narės turi patikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, sąskaitas ir kitus atitinkamus dokumentus ir apskaičiuoti bei taikyti mokėtiną mokestį (2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-7639, 21 punktas).

53 Iš to matyti, kad terminas grąžinti PVM skirtumą iš esmės gali būti pratęstas tam, kad būtų atliktas mokestinis patikrinimas, tokio pratęsto termino nelaikant neprotingu, nes pratęsimas neviršija to, kas būtina tokiai patikrinimo procedūrai atlikti (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Sosnowska* 27 punktą). Tačiau tiek, kiek apmokestinamasis asmuo laikinai negali disponuoti lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą, jis patiria ekonominį sunkumą, kurį galima kompensuoti palūkanomis, taip užtikrinant mokesčių neutralumo principo laikymąsi.

54 Tačiau kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas apima perkėlimo ir grąžinimo, kaip PVM skirtumo kompensacijos būdų, kombinaciją, reikia išnagrinėti, ketvirta, ar datos, nuo kurios palūkanos yra mokėtinos iki mokestinio patikrinimo procedūros pabaigos, atidėjimas suderinamas su šio sprendimo 29–33 punktuose primintais principais, nors skirtumas jau tapo perkėlimo į tris mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį šis skirtumas susidarė, objektu.

55 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, pirma, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės akto taikymas ne tik neleidžia apmokestinamajam asmeniui ilgą laikotarpį, t. y. apie aštuonis mėnesius, naudotis lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą, bet ir nesuteikia jam teisės į palūkanas, paprastai mokėtinas pagal šį teisės aktą.

56 Antra, reikia priminti, kad pagal šį teisės aktą mokesčių institucijoms suteikiama teisė pradėti mokestinį patikrinimą bet kada, net dieną, artimą PVM skirtumo grąžinimo termino pabaigai, taip labai prailginant grąžinimo terminą ir atitolinant dieną, nuo kurios turi būti mokamos palūkanos už grąžintiną sumą.

57 Todėl apmokestinamasis asmuo patiria ne tik piniginių sunkumų, bet ir negali numatyti datos, nuo kurios galės disponuoti lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą; taip šis apmokestinamasis asmuo patiria papildomą naštą.

58 Šiomis aplinkybėmis matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamame teisės akte nustatytą tvarką apmokestinamasis asmuo negali, pažeidžiant šio sprendimo 33 punkte primintus principus, adekvačiomis sąlygomis susigrąžinti visų reikalavimų, atsiradusių dėl PVM skirtumo, nepatirdamas finansinės rizikos.

59 Tačiau dar reikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, susijusį su apmokestinamajam asmeniui siūlomos galimybės sutrumpinti grąžinimo terminą pateikiant garantiją grynaisiais pinigais įtaka, siekiant įvertinti pagrindinėje byloje nagrinėjamą nacionalinės teisės aktą.

60 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad galimybės pateikti tokią garantiją pasekmė yra ta, jog data, nuo kurios turi būti mokamos palūkanos už grąžintiną PVM skirtumą, gali būti teisėtai atidėta iki mokestinio patikrinimo procedūros atlikimo. Iš tiesų, kaip Teisingumo Teismas nusprendė minėto Sprendimo *Sosnowska* 32 punkte, pareiga pateikti tokią garantiją, kad būtų taikomas įprastas terminas, realiai reiškia tik tai, kad

finansinė našta, susijusi su PVM skirtumo įšaldymu per šią procedūrą, pakeičiama kita, susijusia su šios garantijos sumos įšaldymu.

61 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį įprastas PVM skirtumo grąžinimo terminas, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palūkanos nuo grąžintinos sumos, yra pratęsiamas pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą, kai dėl šio pratęsimo palūkanos tampa mokėtinos tik nuo šios procedūros pabaigos, nors šis skirtumas jau tapo perkėlimo į tris mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį susidarė šis skirtumas, objektu. Tačiau faktas, kad įprastas terminas yra 45 dienos, neprieštarauja šiai nuostatai.

Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų

62 Atsižvelgiant į atsakymą į antrąjį klausimą, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus, kuriuos būtina nagrinėti kartu, reikia suprasti taip, kad jais iš esmės siekiama sužinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama PVM skirtumą grąžinti įskaitymo būdu.

63 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad įskaitymas visiškai ar iš dalies panaikina dvi abipuses pareigas, leisdamas valstybei narei įvykdyti savo grąžinimo pareigą.

64 Pagal šio sprendimo 33 punkte primintą teismo praktiką valstybės narės turi tam tikrą laisvę, susijusią su PVM skirtumo grąžinimo tvarka, tam, kad grąžinta būtų per protingą terminą išmokant grynuosius pinigus ar panašiu būdu ir kad apmokestinamasis asmuo nepatirtų finansinės rizikos.

65 Atsižvelgiant į šiuos principus neegzistuoja priežastys, bendrai kliudančios tam, kad PVM skirtumas būtų grąžintas įskaitymo būdu, kuris iš karto panaikintų apmokestinamojo asmens reikalavimą ir jis nepatirtų finansinės rizikos.

66 Ši analizė taikoma ir tuo atveju, kai atitinkamos valstybės narės reikalavimą ginčija apmokestinamasis asmuo tam, kaip pažymi Komisija, kad jis galėtų veiksmingai pareikšti ieškinį teisme ir išdėstyti savo požiūrį dėl valstybės reikalavimo, naudojamo siekiant įskaityti.

67 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnis aiškintinas taip, jog pagal jį nedraudžiama grąžinti PVM skirtumą įskaitymo būdu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

68 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB, 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį numatomas taikomas atgaline data termino, per kurį turi būti grąžintas PVM skirtumas, pratęsimas tiek, kiek šiuo teisės aktu iš apmokestinamojo asmens atimama teisė gauti palūkanas už jam grąžintiną sumą, kurią jis turėjo iki šio teisės akto įsigaliojimo.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 183 straipsnį, skaitomą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį įprastas PVM skirtumo grąžinimo terminas, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palūkanos nuo grąžintinos sumos, yra pratęsiamas pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą, kai dėl šio pratęsimo palūkanos tampa mokėtinos tik nuo šios procedūros pabaigos, nors šis skirtumas jau tapo perkėlimo į tris mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį susidarė šis skirtumas, objektu. Tačiau faktas, kad įprastas terminas yra 45 dienos, neprieštarauja šiai nuostatai.**

3. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį nedraudžiama grąžinti PVM skirtumą įskaitymo būdu.**

Parašai.