



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita – 183 straipsnis – PVM skirtumo grąžinimas – Pavėluotas grąžinimas – Pagal nacionalinę teisę mokėtinų palūkanų suma – Šios sumos sumažinimas dėl priešasčių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens – Leistinumas – Mokesčių neutralumas – Teisinis saugumas“

Byloje C-387/16

dėl Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 5 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

prieš

Nidera BV,

dalyvaujant

Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kuri sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Vajda (pranešėjas), E. Juhász, K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. birželio 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Nidera BV*, atstovaujamos I. Misiūno, V. Vičiaus ir I. Pašvenskaitės,
- Lietuvos Vyriausybės, atstovaujamos D. Kriaučiūno, R. Butvydytės ir R. Krasuckaitės,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vlácil,

* Proceso kalba: lietuvių.

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,
susipažinęs su 2017 m. spalio 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 183 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – nacionalinė mokesčių inspekcija) ir *Nidera B.V.* ginčą dėl mokėtinų palūkanų už pavėluotai grąžintą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skirtumą šiai bendrovei.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Kai tam tikrą mokesstinį 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.“

Lietuvos teisė

- 4 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 91 straipsnio 10 dalis (2002 m. kovo 5 d. Įstatymo Nr. IX-751 redakcija) įtvirtino, kad PVM permoka grąžinama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka ir terminais.
- 5 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo, iš dalies pakeisto 2007 m. liepos 3 d. Įstatymu Nr. X-1249 (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas), 8 straipsnio 3 dalyje numatyta:
„Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.“
- 6 Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 5–7 ir 9 dalis:
„5. Mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokeskinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu. <...>
6. Mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti mokesčio permoką pagrįstumą šio Įstatymo nustatyta tvarka ir terminais. <...>

7. <...> [M]okesčių administratorius privalo grąžinti mokesčių mokėtojui mokesčio permoką tokia tvarka:

- 1) mokesčio permoka grąžinama per 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius paprašo mokesčių mokėtoją pateikti papildomus dokumentus, 30 dienų terminas skaičiuojamas nuo kitos dienos po pareikalautų dokumentų gavimo dienos. <...> Šiame punkte nustatyti terminai netaikomi, jei yra šios dalies 2 punkte nurodytos aplinkybės;
- 2) tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permoka turi būti grąžinta ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.

<...>

9. Mokesčių administratorius, per šio straipsnio 7 dalyje nurodytą terminą negrąžinęs mokesčio permokos sumos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas iki mokesčio permoka bus grąžinta. Palūkanų dydis yra lygus delspinigių už ne laiku sumokėtą mokestį dydžiui.“

7 Mokesčių administravimo įstatymo 99 straipsnyje numatyta:

„Delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svartinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 Nyderlanduose įsteigta bendrovė *Nidera* nuo 2008 m. vasario iki gegužės mėn. Lietuvoje iš žemės ūkio produktų tiekėjų įsigijo kviečių. Pagal šių tiekėjų išrašytas sąskaitas faktūras sumokėta bendra PVM suma sudarė 11 743 259 litus (LTL) (apie 3,4 milijono eurų). Per tą patį laikotarpį *Nidera* eksportavo šiuos kviečius į trečiąsias šalis, taikydama Lietuvos teisėje numatytą 0 % PVM tarifą.
- 9 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 deklaravo minėtą sumokėto PVM sumą ir ją paprašė grąžinti.
- 10 2009 m. kovo 19 d. sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Lietuva) atsisakė ją grąžinti, motyvuodama tuo, kad aptariamų kviečių tiekimo momentu *Nidera* nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, todėl pagal Lietuvos teisę neturėjo teisės į sumokėto PVM atskaitą.
- 11 Vis dėlto po 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627) Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. lapkričio 24 d. sprendimu pripažino, kad *Nidera* turėjo teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, ir nurodė mokesčių administratoriui grąžinti aptariamą sumą. 2010 m. gruodžio 22 d. Valstybinė mokesčių inspekcija grąžino *Nidera* PVM skirtumą, kurio suma sudarė 11 743 259 LTL (apie 3,4 milijono eurų).

- 12 Paskui *Nidera* paprašė sumokėti palūkanas dėl pradinio atsisakymo grąžinti PVM skirtumą. 2011 m. rugpjūčio 11 d. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija jai sumokėjo 214 902,27 LTL (apie 60 000 eurų) palūkanų už laikotarpį nuo minėto teismo sprendimo paskelbimo dienos iki šio skirtumo grąžinimo dienos. Vis dėlto inspekcija atsisakė sumokėti palūkanas už laikotarpį iki minėto paskelbimo. 2013 m. spalio 2 d. sprendimu Valstybinė mokesčių inspekcija atsisakė tenkinti *Nidera* skundą dėl šio sprendimo.
- 13 *Nidera* kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinį teismą (Lietuva) dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo panaikinimo ir Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo pakeitimo, prašydama, kad jai būtų nurodyta grąžinti 3 864 706,66 LTL (apie 1,1 milijono eurų) palūkanų. Ji teigė, kad palūkanos turėjo būti skaičiuojamos nuo mokesčio patikrinimo pradžios, t. y. nuo 2008 m. lapkričio 21 d. iki PVM skirtumo galutinio grąžinimo dienos. Šis teismas iš dalies tenkino *Nidera* skundą ir nurodė Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai jai sumokėti palūkanas už laikotarpį nuo 2009 m. vasario 17 d. iki minėtos grąžinimo dienos. Valstybinė mokesčių inspekcija pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 14 Šis teismas pažymi, kad, kaip matyti, be kita ko, iš 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), PVM direktyvos 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžia nacionalinės teisės aktą, pagal kurį įprastas PVM skirtumo grąžinimo terminas, kuriam pasibaigus turi būti mokamos palūkanos nuo grąžintinos sumos, yra pratęsiamas pradėjus mokesčio patikrinimo procedūrą. Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad galima manyti, jog *Nidera* mokėtinas palūkanas reikia skaičiuoti ne nuo Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 2 punkte numatyto termino pabaigos, o nuo šio įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 1 punkte numatyto termino pabaigos, t. y. praėjus 30 dienų po prašymo grąžinti mokesčio skirtumą gavimo dienos.
- 15 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl nacionalinės valdžios institucijos, įskaitant teismus, kompetencijos sumažinti palūkanas, mokėtinas konkrečiomis pagrindinės bylos aplinkybėmis. Šis teismas būtent klausia, ar jis turi diskreciją, susijusią su mokėtinų palūkanų sumos pagrįstu ir teisingu pobūdžiu, atsižvelgiant, be kita ko, į šios sumos ir negrąžinto skirtumo santykį, negrąžinimo trukmę ir jo priežastis – šiuo atveju draudimą pagal nacionalinę teisę atskaityti pirkimo PVM asmenims, kurie nėra įregistruoti kaip PVM mokėtojai, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus nuostolius.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, remiantis 2013 m. spalio 24 d. Sprendimu *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 25 punktas) gali būti manoma, kad mokėtinų palūkanų sumos negalima mažinti atsižvelgiant į aplinkybes, nesujusias su paties apmokestinamojo asmens veiksmis. Vis dėlto tiek, kiek šiomis palūkanomis iš esmės siekiama kompensuoti apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius dėl negalėjimo disponuoti atitinkamomis lėšomis, šis teismas mano, kad dėl ilgo negalėjimo disponuoti lėšomis laikotarpio gali susikaupti neproporcinga realiai patirtiems nuostoliams palūkanų suma ir kad dėl protingumo ir teisingumo kriterijų, kuriais pagal Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalį turi vadovautis tiek mokesčių administratorius, tiek nacionalinis teismas, ši suma gali būti sumažinta.
- 17 Vis dėlto atsižvelgdamas į PVM grąžinimo tikslus, visų pirma tikslą, kad apmokestinamasis asmuo nepatirtų jokios finansinės rizikos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad neigiamos finansinės pasekmės dėl negalėjimo disponuoti lėšomis gali išaiškėti ir jas grąžinus. Todėl palūkanų sumos siejimas su realiais apmokestinamojo asmens praradimais siekiant mažinti mokėtinų palūkanų sumą neeliminuoja minėtų praradimų rizikos ir apsunkina apmokestinamąjį asmenį, nes būtent jis turi įrodyti atitinkamus praradimus.

- 18 Tokiomis aplinkybėmis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM] direktyvos 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 aplinkybes: palūkanų santykį su laiku negrąžintos permokos dydžiu, permokos negrąžinimo laikotarpi ir jį nulėmusias priežastis, apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Pirmiausia reikia priminti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų matyti, jog paskelbus 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad, kalbant apie jo nagrinėjamą bylą, nuo grąžinto PVM skirtumo sumos mokėtinas palūkanas *Nidera* reikia skaičiuoti nuo Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 1 punkte numatyto termino pabaigos, ir tai per posėdį patvirtino *Nidera* ir Lietuvos Vyriausybė. Taigi šis teismas Teisingumo Teismo klausia ne dėl datos, nuo kurios yra mokėtinos palūkanos, o tik dėl galimybės sumažinti šių palūkanų dydį.
- 20 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsnį, aiškinamą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinę teisę mokamų palūkanų sumą už laiku negrąžintą PVM skirtumą atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmais nulemtas aplinkybes, kaip antai palūkanų santykį su PVM skirtumo suma, skirtumo negrąžinimo laikotarpi ir jį nulėmusias priežastis, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus.
- 21 Reikia priminti, kad nors PVM direktyvos 183 straipsnyje nenumatyta nei pareigos mokėti palūkanas už grąžintą PVM skirtumą, nei datos, nuo kurios šios palūkanos turi būti mokamos, vis dėlto vien ši aplinkybė neleidžia daryti išvados, kad tą nuostatą reikia aiškinti taip, jog valstybių narių nustatyta PVM skirtumo grąžinimo tvarka visiškai nekontroliuojama pagal Sąjungos teisę (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 27 ir 28 punktai ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Rafinăria Steaua Română*, C-431/16, EU:C:2017:522, 18 punktas).
- 22 Iš tiesų, viena vertus, nors PVM direktyvos 183 straipsnyje numatytos teisės į PVM skirtumo grąžinimą įgyvendinimas iš esmės priskiriamas valstybių narių procesiniam savarankiškumui, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo principų (šiuo klausimu žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 29 punktą; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 27 punktą ir 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktą).
- 23 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš PVM direktyvos 183 straipsnio, aiškino atsižvelgiant į PVM kontekstą ir bendrus šią sritį reglamentuojančius principus, kyla specialios taisyklės, kurių turi laikytis valstybės narės, įgyvendindamos PVM skirtumo grąžinimo teisę (žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, 21 punktą ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 19 punktą).
- 24 Nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką, tokia tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos. Konkrečiai kalbant, tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui tinkamas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo susidariusią sumą; tai reiškia, kad grąžinama turi būti per protingą terminą, o pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti jokios finansinės

rizikos apmokestinamajam asmeniui (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 33 punktą ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 20 punktą).

- 25 Šiuo klausimu, kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas gražinamas ne per protingą terminą, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens patirti finansiniai nuostoliai dėl negalėjimo disponuoti aptariama pinigų suma būtų atlyginti sumokant palūkanas. Nesant Sąjungos teisės aktų PVM srityje, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti sąlygas, kuriomis šios palūkanos turi būti mokamos, be kita ko, šių palūkanų normą ir apskaičiavimo būdą, bet laikantis mokesčių neutralumo principo (šiuo klausimu žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 33, 53 ir 54 punktus; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 27 punktą ir 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, 22 ir 23 punktus).
- 26 Kiek tai susiję su pagrindine byla, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 9 dalį palūkanų, mokėtinų pavėlavus gražinti PVM skirtumą apmokestinamajam asmeniui, dydis yra lygus delspinigių už ne laiku sumokėtą mokesťį, taikomų apmokestinamajam asmeniui, dydžiui. Taikant šio įstatymo 99 straipsnį šis dydis nustatomas praėjusio kalendorinio ketvirčio išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį padidinus 10 procentinių punktų.
- 27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad kai dėl pavėluotai gražinto PVM skirtumo ilgai negalima disponuoti lėšomis, taip skaičiuojant kaip kompensacija gali būti išmokėtos neproporcingos palūkanos, palyginti su apmokestinamojo asmens realiai patirtais praradimais. Jis pažymi, kad šiomis aplinkybėmis teisingumo ir protingumo kriterijai leidžia tiek mokesčių administratoriui pagal Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalį, tiek nacionaliniam teismui sumažinti šią sumą dėl prejudiciniame klausime nurodytų priežasčių, kurios nėra susijusios su apmokestinamojo asmens elgesiu. Vis dėlto iš Lietuvos Vyriausybės atsakymo į Teisingumo Teismo per posėdį pateiktą klausimą matyti, kad iki šiol nacionaliniai teismai netaikė tokio sumažinimo.
- 28 Pirma, kalbant apie sumažinimą dėl įprastai taikant nacionalinės teisės nuostatas mokėtinų palūkanų sumos dydžio, pažymėtina, kad, atsižvelgiant į PVM skirtumo sumą, kaip savo išvados 35 punkte nurodė generalinis advokatas, ši palūkanų suma yra tik kompensacija už prarastą galimybę gauti pajamų dėl pagrindinės sumos negražinimo laikotarpio trukmės. Iš to matyti, kad dėl šios sumos sumažinimo, pagrįsto vien sumos dydžiu, palyginti su gražintina pagrindine suma, apmokestinamajam asmeniui kyla rizika, kad sumokėtos palūkanos neapims viso laikotarpio, per kurį pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad, remiantis šio sprendimo 24 ir 25 punktuose nurodyta jurisprudencija, negalėjimas disponuoti aptariamomis sumomis būtų kompensuojamas sumokant palūkanas.
- 29 Antra, dėl negražinimo laikotarpio trukmės pažymėtina, jog iš ankstesnio punkto matyti, kad ši trukmė savaime nepateisina palūkanų, kurių suma yra konkrečiai skirta kompensuoti apmokestinamojo asmens per šį laikotarpį patirtiems finansiniams nuostoliams, sumažinimo. Be to, galimybė sumažinti mokėtinų palūkanų sumą dėl negražinimo laikotarpio trukmės gali lemti tai, kad mokesčių institucijos nesistengs kuo greičiau gražinti PVM skirtumo, o tai irgi gali sukelti finansinę riziką apmokestinamajam asmeniui ir pažeisti mokesčių neutralumo principą.
- 30 Be to, reikia pažymėti, kad mokesčių administratoriaus atsisakymas gražinti *Nidera* prašomą PVM permoką iki 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627) paskelbimo taip pat nepateisina palūkanų sumos sumažinimo. Iš tiesų reikia priminti, kad Sąjungos teisės normos išaiškinimu, kurį Teisingumo Teismas pateikia pagal SESV 267 straipsnio jam suteiktus įgaliojimus, paaiškinama ir pririnkus patikslinama šios normos reikšmė ir apimtis, kaip ji turi arba

turėjo būti suprasta ir taikoma nuo įsigaliojimo dienos (1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, 16 punktą ir 2015 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 53 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 31 Taigi, apmokestinamojo asmens požiūriu, iš esmės nesiskiria pavėluotas grąžinimas dėl prašymo administracinio nagrinėjimo praleidus terminą ir pavėluotas grąžinimas dėl administracinių aktų, kuriais buvo neteisėtai atsisakyta grąžinti ir kurie vėliau panaikinti po Teisingumo Teismo sprendimo (pagal analogiją žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, 25 punktą).
- 32 Trečia, kiek tai susiję su nacionalinio teismo galimybe sumažinti įprastai taikant nacionalines nuostatas mokėtinų palūkanų sumą, kad būtų atsižvelgta į konkretaus apmokestinamojo asmens realiai patirtus nuostolius dėl negalėjimo disponuoti grąžintino PVM skirtumo suma per negrąžinimo laikotarpį, tokia galimybė reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi įrodyti realiai dėl šio negalėjimo disponuoti lėšomis patirtus finansinius nuostolius.
- 33 Vis dėlto Lietuvos Vyriausybė teigia, viena vertus, kad palūkanų norma, numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 99 straipsnyje, ne tik siekiama kompensuoti apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius, bet, atsižvelgiant į valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos padidinimą dešimt procentinių punktų, apima ir baudžiamąjį sankcijos poveikio elementą. Jis pažymi, kad pagal minėto įstatymo 87 straipsnio 9 dalį palūkanų, mokėtinų pavėlavus grąžinti PVM skirtumą apmokestinamajam asmeniui, dydis yra lygus delspinigių už ne laiku sumokėtą mokesťį, taikomų apmokestinamajam asmeniui, dydžiui.
- 34 Kita vertus, minėtame 99 straipsnyje nustatyta norma taikoma tik laikotarpiu nuo mokesčių administratoriaus ar atitinkamai teismo, pripažinusio prašymą grąžinti pagrįstu, sprendimo iki visiško PVM skirtumo grąžinimo apmokestinamajam asmeniui. Remdamasi tuo Lietuvos Vyriausybė daro išvadą, kad šios normos taikymas laikotarpiu iki šio sprendimo yra per didelė kompensacija už apmokestinamojo asmens patirtus nuostolius dėl negalėjimo disponuoti grąžintinomis lėšomis, t. y. dėl to apmokestinamasis asmuo turi nepagrįstą pranašumą.
- 35 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Lietuvos Vyriausybės argumentai grindžiami Lietuvos teisės aktų aiškinimu, kuris skiriasi nuo nurodytojo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo. Iš tiesų iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos palūkanos yra baudžiamąjį pobūdžio. Be to, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 19 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, jog data, nuo kurios turi būti mokamos šios palūkanos, nustatoma pagal Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 1 punktą, kuriame nurodytas 30 dienų po prašymo grąžinti gavimo dienos terminas, o ne nuo sprendimo dėl šio prašymo priėmimo dienos. Pažymėtina, kad tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi aiškinti nacionalinės teisės aktus; Teisingumo Teismas turi atsakyti į prejudicinį klausimą remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atliktu minėtų teisės aktų išaiškinimu (šiuo klausimu žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 38 punktą).
- 36 Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į šio sprendimo 23 punkte primintą laisvę nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką, valstybės narės turi teisę numatyti fiksuotas palūkanas tam, kad būtų užtikrinta kompensacija pagal mokesčių administratoriaus lengvai administruojamas ir kontroliuojamas taisykles. Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 33 punkte, jei tam tikru konkrečiu atveju kompensacijai skirtų palūkanų suma viršija realią apmokestinamojo asmens patirtą žalą, tai yra tik fiksuotos kompensacinės sistemos, kuri dėl savo pobūdžio atspindi ne realiai patirtus nuostolius, bet nuostolius, kurių, nacionalinio įstatymų leidėjo vertinimu, gali patirti apmokestinamasis asmuo, pasekmė. Kompensacija palūkanų forma kiekvienu konkrečiu atveju gali būti didesnė ar mažesnė už realius nuostolius.

- 37 Tokiu atveju, jei tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, numato tokių fiksuotų palūkanų mokėjimą, jie tuo pačiu metu negali numatyti galimybės neleisti mokėti tokių palūkanų ir apsiriboti realių nuostolių kompensavimu remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais, kaip teigia Lietuvos Vyriausybė. Iš tiesų dėl tokių nacionalinės teisės aktų apmokestinamasis asmuo negalėtų numatyti aplinkybių, kurioms esant gali tikėtis gauti fiksuotas palūkanas, taigi – ir organizuoti savo veiklą atsižvelgiant į tokį mokėjimą. Taigi konstatuotina, kad tokie teisės aktai neleidžia apmokestinamajam asmeniui tinkamomis sąlygomis susigrąžinti visos skolos, susidariusios dėl PVM skirtumo, nepatiriant jokios finansinės rizikos, o tai prieštarauja mokesčių neutralumo principui (pagal analogiją žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 57 ir 58 punktus).
- 38 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, aiškinamą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinę teisę mokamų palūkanų sumą už laiku negrąžintą PVM skirtumą atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmais nulemtas aplinkybes: palūkanų sumos santykį su PVM skirtumo suma, skirtumo negrąžinimo laikotarpį ir jį nulėmusias priežastis, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnį, aiškinamą atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinę teisę mokamų palūkanų sumą už laiku negrąžintą pridėtinės vertės mokesčio skirtumą atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmais nulemtas aplinkybes: palūkanų sumos santykį su pridėtinės vertės mokesčio skirtumo suma, skirtumo negrąžinimo laikotarpį ir jį nulėmusias priežastis, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus.

von Danwitz

Vajda

Juhász

Jürimäe

Lycourgos

Paskelbta 2018 m. vasario 28 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris
A. Calot Escobar

Ketvirtosios kolegijos
pirmininkas
T. von Danwitz