

## Anonimizuota versija

Vertimas

C-844/19 – 1

Byla C-844/19

### Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

**Gavimo data:**

2019 m. lapkričio 15 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. spalio 24 d.

**Kasatorius:**

CS

*Finanzamt Graz-Stadt*

---

<...>

*Verwaltungsgerichtshof*

<...>

2019 m. spalio 24 d.

*Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) <...> 1) byloje Nr. Ro 2017/15/0035, kurioje CS <...> kasacine tvarka apskundė 2017 m. gegužės 29 d. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) sprendimą atmesti <...> prašymą priteisti su apeliaciniu skundu siejamas palūkanas, ir 2) byloje Nr. Ro 2018/15/0026, kurioje *Finanzamt Graz-Stadt* (Graco miesto mokesčių inspekcija), 8010 Gracas <...>, kasacine tvarka apskundė 2018 m. rugsėjo 7 d. *Bundesfinanzgericht* sprendimą <...> dėl palūkanų nustatymo (į bylą įstojusi šalis: *technoRent International GmbH*, Grefelfingas, VFR <...>), priėmė šią

**Nutartį:**

Pagal SESV 267 straipsnį pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui tokius klausimus prejudiciniam sprendimui priimti:

1. Ar iš Sąjungos teisės išplaukia tiesiogiai taikytina norma, kuria remdamasis apmokestinamasis asmuo, kuriam mokesčių inspekcija tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, laiku negrąžina PVM kredito, turi teisę reikalauti delspinigių, pareikšdamas šį reikalavimą mokesčių inspekcijai arba administraciniams teismams, nors nacionalinės teisės aktuose tokios palūkanas reglamentuojančios normos nėra?

Teigiamai atsakius į pirmąjį prejudicinį klausimą:

2. Ar ir tuo atveju, kai dėl atlygio sumažėjimo *ex post*, kaip tai reglamentuojama 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (**orig. p. 2**) 90 straipsnio 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo įgijo teisę į PVM grąžinimą, pradėti skaičiuoti palūkanas 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 palūkanas už pavėluotą PVM kredito įskaitymą, reiškia, kad nacionaliniai teismai, apskaičiuodami palūkanas, privalo taikyti 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės 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 teisinę pasekmę ir tuo atveju, kai pagrindinės bylos nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį?

**Motyvai:**

- 1 A. Faktinės aplinkybės ir ligšiolinis procesas:
- 2 1. Kasacinė byla Nr. Ro 2017/15/0035
- 3 Austrijoje reziduojantis kasatorius savo 2007 m. rugpjūčio mėn. preliminarioje PVM deklaracijoje, kurią pateikė 2007 m. rugsėjo 13 d., nurodė 60 689,28 EUR dydžio pirkimo PVM permoką.
- 4 Šios kasatoriaus PVM permokos mokesčių inspekcija iš pradžių neįskaitė, nes nusprendė atlikti PVM patikrinimą. Patikrinimo metu kilo ginčas dėl pirkimo PVM, sumokėto už kasatoriaus viešbučio priestato statybas, atskaitos apimties. Todėl 2007 m. spalio 18 d. sprendimu mokesčių inspekcija apskaičiavo 46 000 EUR mažesnę pirkimo PVM permoką – 14 689,28 EUR.
- 5 Šį sprendimą kasatorius apskundė apeliacine tvarka. (**orig. p. 3**)

- 6 2013 m. gegužės 15 d. *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausoma mokesčių ginčų kolegija) sprendimu apeliacinis skundas buvo patenkintas, nustatant kasatoriaus reikalauto dydžio PVM. 2013 m. gegužės 22 d. pirkimo PVM suma kasatoriui buvo įskaityta.
- 7 2013 m. gegužės 30 d. kasatorius, remdamasis *Bundesabgabenordnung* (Federalinis mokesčių įstatymas, toliau – BAO) 205a straipsniu, paprašė apskaičiuoti palūkanas už įskaitytą PVM nuo 2012 m. sausio 1 d., nes nuo 2012 m. sausio 1 d. įsigaliojo BAO 205a straipsnio nuostata, pagal kurią, aiškinant ją taip, kad atitiktų Sąjungos teisę, suteikiama teisė reikalauti ir delspinigių už pirkimo PVM kreditą.
- 8 Šį prašymą mokesčių inspekcija 2013 m. birželio 10 d. sprendimu atmetė.
- 9 Sprendimu, kuris buvo apskūstas *Verwaltungsgerichtshof*, *Bundesfinanzgericht* nepatenkino skundo, pareikšto dėl sprendimo atmesti prašymą.
- 10 Motyvuodamas savo sprendimą, *Bundesfinanzgericht* iš esmės teigė, kad nors BAO 205a straipsnyje yra numatytos palūkanos, kai apmokestinamojo asmens mokesčių inspekcijai sumokėtas mokesčių įsiskolinimas (dėl kurio iš pradžių vyko ginčas) po patenkinto skundo yra sumažinamas, tai negalioja nagrinėjamu atveju, kai per apeliacinį procesą mokesčiai yra įskaitomi.
- 11 *Bundesfinanzgericht* sprendimą kasatorius kasacine tvarka apskundė *Verwaltungsgerichtshof*.
- 12 Dėl kasacinio skundo *Verwaltungsgerichtshof* surengė teismo posėdį. Jo metu kasatorius teigė, kad pagal Sąjungos teisę turi teisę į delspinigius už pirkimo PVM kreditą. Mokesčių administratorius nesutiko su tuo, kad iš Sąjungos teisės išplaukia tiesiogiai taikoma teisė į delspinigius. Jo teigimu, ligšiolinė Teisingumo Teismo jurisprudencija visada buvo susijusi su atvejais, kai delspinigių režimas buvo jau numatytas nacionalinės teisės sistemoje. (**orig. p. 4**)
- 13 2. Kasacinė byla Nr. Ro 2018/15/0026
- 14 Į bylą įstojusi šalis, Vokietijoje reziduojanti ribotos atsakomybės bendrovė, 2003 ir 2004 m. pardavinėjo Austrijoje mechanizmus ir šiems sandoriams Austrijoje taikė PVM. 2005 m. savo 2005 m. gegužės mėn. preliminarioje PVM deklaracijoje ji pareikalavo įskaityti 367 081,58 EUR dydžio PVM, motyvuodama tuo, kad *ex post* sumažėjo atlygis (*Umsatzsteuergesetz 1994* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG 1994*) 16 straipsnis).
- 15 PVM kreditas buvo patikrintas mokesčių institucijų patikrinimo, kuris truko nuo 2006 m. liepos iki 2008 m. birželio, metu ir 2008 m. kovo 10 d. buvo įskaitytas į bylą įstojusiai šaliai. Kadangi į bylą įstojusi šalis turėjo mokėti 18 000 EUR PVM, atėmus šią sumą iš įskaitytosios susidarė maždaug 345 000 EUR dydžio PVM kreditas.

- 16 Tačiau užbaigusi patikrinimą mokesčių inspekcija priėjo prie išvados, kad atlygis neturi būti patikslintas, o į bylą įstojusi šalis neturi teisės į PVM grąžinimą. Todėl 2008 m. spalio 13 d. sprendimu mokesčių inspekcija už 2005 m. apskaičiavo 2 734,36 PVM ir pareikalavo papildomai sumokėti 367 081,58 EUR. Į bylą įstojusi šalis dalį šios sumos sumokėjo turimu PVM kreditu, kitą dalį – atlikdama mokėjimą mokesčių inspekcijai.
- 17 Įstojusios į bylą šalies apeliacinį skundą, pareikštą dėl 2008 m. spalio 13 d. sprendimo dėl PVM, *Unabhängiger Finanzsenat* patenkino 2013 m. balandžio 8 d. sprendimu. 367 081,58 EUR suma į bylą įstojusiai šaliai buvo įskaityta 2013 m. gegužės 10 d.
- 18 2013 m. spalio 21 d. į bylą įstojusi šalis, darydama nuorodą į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus (be kita ko, į 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10), paprašė laikotarpiu nuo 2005 m. liepos iki 2013 m. gegužės 367 081,58 EUR sumai taikyti palūkanas. (**orig. p. 5**)
- 19 Dėl šio prašymo 2014 m. vasario 4 d. mokesčių inspekcija nusprendė, kad į bylą įstojusi šalis laikotarpiu nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2013 m. balandžio 8 d. turi teisę į palūkanas (10 021,32 EUR dydžio). Jos teigimu, 2008 m. spalio 13 d. sprendimu papildomai apskaičiuotą 367 081,58 EUR dydžio sumą į bylą įstojusi šalis sumokėjo mokesčių inspekcijai. Teisė į palūkanas už vykstant ginčui mokesčių inspekcijaisumokėtą mokesčių suteikiama pagal BAO 205a straipsnį; BAO 205a straipsnis įsigaliojo nuo 2012 m. sausio 1 d.
- 20 Dėl 2014 m. vasario 4 d. sprendimo pareikštą skundą *Bundesfinanzgericht* 2017 m. gegužės 29 d. sprendimu iš dalies patenkino, priteisdamas į bylą įstojusiai šaliai delspinigius už laikotarpį nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d.; delspinigiai tokiu būdu padidėjo iš viso iki 51 170,02 EUR.
- 21 Dėl laikotarpio nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d. *Bundesfinanzgericht* nesirėmė BAO 205a straipsniu, nes už šį laikotarpį į bylą įstojusi šalis jokio PVM mokesčių inspekcijai pervadusi nebuvo. Grįsdamas teisę į delspinigius už šį laikotarpį, *Bundesfinanzgericht* remiasi Sąjungos teise, visų pirma – 2012 m. liepos 19 d. Teisingumo Teismo Sprendimu *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10. *Bundesfinanzgericht* paaiškina, kad į bylą įstojusi šalis nuo reikalavimo pareiškimo dienos iki 2008 m. kovo 10 d. atlikto įskaitymo negalėjo disponuoti 367 081,58 EUR suma. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ji turi teisę į palūkanas, skaičiuojant jas nuo 46-os dienos po preliminarios PVM deklaracijos pateikimo, taigi nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. (2011 m. gegužės 12 d. Teisingumo Teismo Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, 61 punktą). Teisė į palūkanas atsiranda nepaisant to, kad mokesčių institucija atliko PVM kredito patikrinimą.
- 22 Nuo 2008 m. kovo 10 d. į bylą įstojusi šalis galėjo disponuoti 367 081,58 EUR suma. 2008 m. spalio 13 d. sprendimas dėl PVM už 2005 metus nieko nekeičia, nes į bylą įstojusi šalis šį sprendimą apskundė, todėl pagal prašymą (**orig. p. 6**)

šiam sprendime nustatytos papildomos 367 081,58 EUR PVM sumos sumokėjimas remiantis nacionalinės teisės aktais (BAO 212a straipsnis) yra atidėtas, kol bus priimtas sprendimas dėl skundo, ir šia suma galima disponuoti.

- 23 Dėl 2017 m. gegužės 29 d. *Bundesfinanzgericht* sprendimo pareikštu kasaciniu skundu mokesčių inspekcija skundžia tik delspinigių priteisimą už laikotarpį nuo 2005 m. rugsėjo 2 d. iki 2008 m. kovo 9 d.
- 24 Dėl kasacinio skundo *Verwaltungsgerichtshof* surengė teismo posėdį. Posėdyje mokesčių administratorius nesutiko su tuo, kad iš Sąjungos teisės išplaukia tiesiogiai taikoma teisė į delspinigius. Jo teigimu, priešingai nei teisės sistemoje, kuri buvo nagrinėta pagrindinėje byloje Sprendime *Littlewoods Retail Ltd*, kuriame Teisingumo Teismas Sąjungos teisės požiūriu vertino delspinigius už PVM kreditą, Austrijos nacionalinės teisės sistemoje nėra pagrindo, kuriuo remiantis būtų galima reikalauti delspinigių už šioje byloje nagrinėjamą PVM kreditą. Iš Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnio taip pat matyti, kad pagal Sąjungos teisę valstybė narė gali netaikyti palūkanų už PVM kreditą.
- 25 B. Taikytinos nacionalinės teisės nuostatos:
- 26 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Austrijos mokesčių teisės aktuose nėra bendros tvarkos, reglamentuojamos mokesčių įsiskolinimų arba mokesčių kreditų palūkanas. BAO 205 straipsnyje numatytos palūkanos nuo papildomai reikalaujamos sumos (už ne ilgesnį nei 48 mėnesių laikotarpį skaičiuojant nuo spalio mėn., einančio po mokesčių metų) (mokesčių kreditoriaus naudai) ir kredito palūkanos (apmokestinamojo asmens naudai), kurios gali atsirasti remiantis skirtumu tarp apskaičiuotų išankstinių mokėjimų ir sprendime dėl tam tikrų metų mokesčių nustatytos mokesčių sumos, bet jos taikomos tik pajamų mokesčio ir pelno mokesčio srityje. Tuo atveju, jeigu apskaičiavus mokesčius paaiškėja, kad reikia papildomai sumokėti tam tikrą sumą, ir apmokestinamasis asmuo šį sprendimą apskundžia, tačiau (**orig. p. 7**) skundo nagrinėjimo metu reikalaujamą sumą sumoka mokesčių inspekcijai, ir jeigu priėmus galutinį sprendimą dėl skundo nustatoma mažesnė nei pareikalauta suma, BAO 205a straipsnyje yra reglamentuojamos su skundu siejamos palūkanos už laikotarpį nuo sumokėjimo iki paskelbimo apie galutinį sprendimą dėl skundo, kuriuo mokeskis buvo sumažintas.
- 27 Austrijos *Umsatzsteuergesetz (UStG 1994 21* straipsnio 1 dalyje), be kita ko, numatyta, kad išankstinio pranešimo laikotarpiu (kalendorinis mėnuo) iš anksto deklaruota (pirkimo PVM) permoka (palyginti su mokėtinu PVM) – bendrai – kuo skubiau turi būti įskaityta apmokestinamajam asmeniui; įskaitymas galioja atgaline data iki išankstinio pranešimo dienos, anksčiausiai iki dienos po išankstinio pranešimo laikotarpio pasibaigimo, ir tiesiogiai mažina mokesčius įsiskolinimus arba gali būti išmokėtas apmokestinamajam asmeniui. Įstatyme nėra numatyta, kad už po įskaitymo galintį atsirasti PVM kreditą skaičiuojamos palūkanos.

- 28 *Bundesabgabenordnung* 217 straipsnyje yra numatyti delspinigiai tuo atveju, jeigu mokestis nesumokamas iki nustatytos dienos. Pirmieji delspinigiai sudaro 2 % nuo laiku nesumokėtos mokesčių sumos, antrieji ir tretieji delspinigiai (po 1 %) tampa mokėtini praėjus trims ar atitinkamai dar kartą trims mėnesiams.
- 29 Jeigu ūkio subjektas reziduoja ne Austrijoje ir Austrijoje nevykdo sandorių, įgyvendinant 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvą 2008/9/EB, nustatančią Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie įsisteigę ne PVM gražinančioje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, priimtame *Verordnung des Bundesministers für Finanzen* (Federalinio finansų ministro nutarimas, *BGBI*. Nr. 279/1995 (*BGBI*. II Nr. 158/2014 redakcija) numatyta atskira pirkimo PVM gražinimo procedūra. Likusioje Bendrijos teritorijoje reziduojantiems prekiautojams šio nutarimo 3 straipsnyje numatyta kompensacija už vėlavimą: jeigu mokesčių inspekcija neišmoka gražintinos sumos per keturis mėnesius ir dešimt darbo dienų po to, kai mokesčių institucija gauna prašymą gražinti, (**orig. p. 8**) apmokestinamojo asmens naudai skaičiuojama kompensacija už vėlavimą, kuri yra 2 % nuo laiku negražintos mokesčio sumos. Jeigu mokesčių institucija pareikalauja papildomos informacijos, teisė į kompensaciją už vėlavimą vienkartinio pareikalavimo atveju atsiranda ne anksčiau nei praėjus dešimčiai dienų po šešių mėnesių termino pasibaigimo, o dukartinio pareikalavimo atveju – ne anksčiau nei praėjus dešimčiai dienų po aštuonių mėnesių termino pasibaigimo; šis terminas skaičiuojamas nuo prašymo gražinti gavimo dienos. Antroji ir trečioji kompensacija už vėlavimą (kurios atitinkamai yra 1 % nuo laiku negražintos mokesčio sumos) nustatomos, jeigu mokesčio suma negražinama net ir praėjus atitinkamai dar trims mėnesiams.
- 30 C. Paaiškinimai dėl prejudicinių klausimų:
- 31 1. Tiesiogiai taikoma Sąjungos teisės aktuose numatyta esminė teisė į delspinigius
- 32 Byloje Nr. Ro 2017/15/0035 nagrinėjamas kasacinis skundas pareikštas dėl pavėluotai gražintos pirkimo PVM permokos.
- 33 2011 m. gegužės 12 d. Sprendime *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, 2013 m. spalio 24 d. Sprendime *Rașnaria Steaua Romana*, C-431/12, 2017 m. liepos 6 d. Sprendime *Giencore Agriculture*, C-254/16 ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendime *Nidera BV*, C-387/16 Teisingumo Teismas, nagrinėdamas pirkimo PVM permokos atveju, yra nusprendęs, kad jeigu apmokestinamajam asmeniui per protingą terminą neišmokama PVM permoka, jam turi būti mokami delspinigiai. Visose minėtuose Teisingumo Teismo sprendimuose nurodytose pagrindinėse bylose atitinkamose nacionalinės teisės sistemose egzistavo teisės norma, pagal kurią valstybė privalėjo apmokestinamajam asmeniui mokėti delspinigius neteisėto vėlavimo gražinti mokesčius atveju. Austrijos nacionalinėje teisėje tokios normos nėra. Joje nėra įstatymų nuostatų, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui būtų suteikiama teisė į delspinigius pavėluoto PVM gražinimo atveju. Teisinėje literatūroje kartais minimi BAO 205 ir 205a straipsniai tokiais atvejais

**(orig. p. 9)** negali būti taikomi. Ir šių nuostatų tekstas, ir jų tikslas bei struktūra aiškiai rodo, kad pavėluotai įskaityto PVM atveju jos netaikomos (žr. 2017 m. kovo 31 d. *Verwaltungsgerichtshof* sprendimą byloje Nr. Ra 2016/13/0034).

- 34 Todėl turint galvoje tai, kad pagal nacionalinės teisės aktus nesuteikiama teisė į palūkanas, kyla klausimas, ar Sąjungos teisėje, visų pirma PVM direktyvos 183 straipsnyje, yra tvirtinta tiesiogiai taikytina nuostata, kuria apmokestinamasis asmuo galėtų remtis mokesčių inspekcijoje ir teismuose, reikalaudamas delspinigių už pavėluotai išmokėtas pirkimo PVM permokas.
- 35 Reikia atsižvelgti ir į tai, kad Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnyje (žr. toliau 3 dalį) reglamentuojamas atvejis, kai valstybės narės nacionalinės teisės aktuose tokios palūkanos nenumatytos. Tai reiškia, kad Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnyje nesiremiam tuo, jog pagal Sąjungos teisę apmokestinamajam asmeniui privaloma suteikti teisę į delspinigius. Jeigu Sąjungos teisėje būtų numatyta teisė į palūkanas, Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnio 2 dalies antra pastraipa neturėtų taikymo srities (žr. – nors ir dėl šios direktyvos 26 straipsnio 2 dalies – 2019 m. gegužės 2 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *Sea Chefs Cruise*, C-133/18, 45 punktą).
- 36 Byloje Nr. Ro 2018/15/0026 nagrinėjamas kasacinis skundas nesusijęs su pirkimo PVM permoka, todėl negali būti vertinamas pagal PVM direktyvos 183 straipsnį. Šioje byloje apmokestinamasis asmuo reiškia su PVM susijusį reikalavimą mokesčių inspekcijai remdamasis atlygio sumažėjimu *ex post*. Perkeliant PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį į nacionalinę teisę priimtose *UStG 1994* 16 straipsnio 1 ir 3 dalių nuostatose nustatyta, kad anksčiau sandorį įvykdęs ūkio subjektas privalo sumažinti už šį sandorį mokėtino PVM sumą, jeigu *ex post* sumažėja arba tampa neatgautina sutarta pirkimo kaina. Pagal *UStG 1994* 16 straipsnio 1 dalį patikslinimas atliekamas už mokesčių laikotarpį, per kurį įvyko atlygio pasikeitimas; taigi nagrinėjamu atveju – už mokesčių laikotarpį, per kurį pirkimo kaina tapo neatgautina (2005 m. gegužės mėn.). **(orig. p. 10)**
- 37 Su PVM susijusių delspinigių, kurių prekiautojas reikalauja ne už pirkimo PVM permoką, o dėl kitų priežasčių, klausimą Teisingumo Teismas, kiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui žinoma, yra nagrinėjęs tik 2012 m. liepos 19 d. Sprendime *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10; tas sprendimas pagrindinei bylai taip pat reikšmingas tuo, kad nacionalinėje teisėje buvo reglamentuoti delspinigiai už atitinkamą PVM kreditą. Minėtas sprendimas susijęs su PVM reikalavimu, atsiradusiu dėl to, kad praeityje buvo neteisingai apskaičiuotas atlygis (prekių pirkimo kaina). Tame sprendime teisę į delspinigius Teisingumo Teismas kildina iš „pažeidžiant Sąjungos teisę surinktų mokesčių“ gražinimo (žr. Sprendimą *Littlewoods Retail Ltd*, 24 punktą).
- 38 Kasacinėje byloje Nr. Ro 2018/15/0026 kyla klausimas, ar *ex post* sumažėjusių atlygį (nagrinėjamu atveju – dėl *ex post* neatgautina tapusios pirkimo kainos) galima vertinti kaip „pažeidžiant Sąjungos teisę surinkto mokesčio“ atvejį. Jeigu

paaiškėtų, kad Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su „pažeidžiant Sąjungos teisę surinktais mokesčiais“, gali būti taikoma ir tokiu atveju, kyla kitas klausimas, ar iš Sąjungos teisės išplaukia tiesiogiai taikytina norma, kuria remdamasis apmokestinamasis asmuo, kuriam mokesčių inspekcija tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, laiku neįskaito PVM kredito, turi teisę reikalauti delspinigių, pateikdamas šį reikalavimą mokesčių inspekcijoje arba administraciniuose teismuose, nors nacionalinės teisės aktuose tokios palūkanas už panašius mokesčių kreditus reglamentuojančios normos nėra?

39 2. Palūkanų skaičiavimo pradžia

40 Jeigu paaiškėtų, kad apmokestinamajam asmeniui yra suteikta tiesiogiai taikoma Sąjungos teisės aktuose numatyta teisė į delspinigius mokesčių inspekcijos vėlavimo atveju, kyla klausimas, nuo kada palūkanos turi būti skaičiuojamos; sprendimuose *Enel Maritsa Iztok 3*, *Rafmaria Steaua Romana*, *Giencore Agriculture* ir *Nidera BV*, susijusiuose su delspinigiais pavėluoto pirkimo PVM permokų įskaitymo atveju, taigi su PVM direktyvos 183 straipsnio (**orig. p. 11**) aiškinimu, Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad palūkanos pradedamos skaičiuoti tik praėjus protingam laikotarpiui, per kurį mokesčių inspekcija gali patikrinti reikalavimo į pirkimo PVM atskaitą teisingumą.

41 Dėl iš apmokestinamojo asmens su PVM susijusių reikalavimų kylančių delspinigių, kurių pagrindas yra ne pirkimo PVM permokos, Teisingumo Teismas yra priėmęs tik Sprendimą *Littlewoods Retail Ltd.* Tame sprendime laiko momentas, nuo kada pradedamos skaičiuoti palūkanos, nagrinėtas nebuvo. Kaip jau minėta, sprendime remiamasi Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusia su „pažeidžiant Sąjungos teisę surinktais mokesčiais“; šioje jurisprudencijoje, kiek žinoma, nenustatyta, kad palūkanos turi būti pradedamos skaičiuoti tik po to, kai pasibaigs protingas laikotarpis. Tiesa, *Verwaltungsgerichtshof* mano, kad Teisingumo Teismo teiginius dėl palūkanų skaičiavimo pradžios, pateiktus nagrinėjant PVM direktyvos 183 straipsnyje numatytas pirkimo PVM permokas, būtų teisinga taikyti ir tais atvejais, kai su PVM susijęs apmokestinamojo asmens reikalavimas mokesčių inspekcijai yra grindžiamas ne pirkimo PVM permokomis. Juk ir šiais atvejais mokesčių inspekcija turi turėti protingą laikotarpį, kad galėtų patikrinti, ar apmokestinamojo asmens reiškiamas reikalavimas yra teisėtas; tik taip galima užtikrinti tinkamą PVM direktyvos įgyvendinimą.

42 Atrodo, kad ir atsižvelgiant į palūkanų skaičiavimo pradžią santykis su Direktyva 2008/9/EB (žr. toliau 3 dalį) nėra pakankamai išaiškintas.

43 3. Santykis su 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB

44 Jeigu Teisingumo Teismas prieitų prie išvados, kad iš Sąjungos teisės aktų kyla tiesioginė teisė į delspinigius, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas turės pasiūlyti mechanizmą, kaip šią teisę reikėtų įgyvendinti. Tą darant galima remtis įvairiais nacionalinės teisės institutais, tačiau yra neaiškus santykis su Direktyva 2008/9/EB.



- 45 Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnyje reglamentuojami delpinigiaai pirkimo PVM pavėluoto gražinimo atveju. 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje (**orig. p. 12**) nustatyta: „Jeigu gražinant PVM įsisteigusiems apmokestinamiems asmenims pagal nacionalinę teisę delpinigiaai nemokami“, pagal analogiją turi būti taikomos nuostatos, valstybės narės numatytos tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo vėluoja sumokėti PVM.
- 46 Iš Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnio matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas remiasi tuo, jog valstybės narės nacionalinės teisės aktuose gali būti nenumatyta palūkanų mechanizmo. Tai reiškia, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas tokios teisinės padėties nelaiko *a priori* prieštaraujančia Sąjungos teisei, o nustato, kad esant tokiai situacijai pagal analogiją turi būti taikomas valstybės narės mechanizmas, numatytas vėlavimo atvejui. Bet kuriuo atveju Sąjungos teisės aktų leidėjas remiasi tuo, kad be Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnio nuostatų kitoje valstybėje narėje reziduojantis apmokestinamasis asmuo neturėtų teisės į delpinigius, jeigu tai nebūtų numatyta nacionalinės teisės aktuose.
- 47 Austrijos nacionalinės teisės aktuose nėra reglamentuojami delpinigiaai už pavėluotą PVM kredito įskaitymą. Todėl kyla klausimas, ar tai reiškia, kad nacionaliniai teismai privalo taikyti Direktyvos 2008/9/EB 27 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatytą teisinę pasekmę, net jeigu pagrindinės bylos nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį. 27 straipsnio 2 dalies antros pastraipos taikymas Austrijai reikštų, kad reiktų nustatyti bendrus pirmuosius 2 % delpinigius bei antrus ir trečius 1 % delpinigius, tačiau jokių kitų papildomų palūkanų.
- 48 Direktyvos 2008/9/EB 19, 21 ir 22 straipsniuose taip pat nustatyti laikotarpiai, suteikti mokesčių inspekcijai tam, kad ji galėtų patikrinti deklaruotos PVM atskaitos teisėtumą. Pagal direktyvos 27 straipsnį palūkanos pradedamos skaičiuoti tik pasibaigus šiems laikotarpiams. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla klausimas, ar šioje direktyvoje numatyti laikotarpiai turi būti taikomi ir tokiais atvejais, kaip nagrinėjami pagrindinėse bylose, t. y. atvejais, kurie tiesiogiai nepatenka į direktyvos taikymo sritį. (**orig. p. 13**)
- 49 Apskritai Sąjungos teisės aiškinimas dėl pirmiau minėtų klausimų neatrodo toks akivaizdus, kad nekiltų jokių abejonių, kaip nurodyta pagal Sprendimą *CILFIT* (1982 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo Sprendimas *CILFIT*, 283/81) suformuotoje jurisprudencijoje.
- 50 Todėl pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikiami klausimai prejudiciniam sprendimui priimti.

<...>