

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 24 d.(*)

„Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis – PVM skirtumo grąžinimas ?skaitant – Akto dėl ?skaitymo panaikinimas – Pareiga už v?lavim? mok?ti pal?kanas apmokestinamajam asmeniui“

Byloje C-431/12

d?l *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Rumunija) 2012 m. birželio 21 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2012 m. rugs?jo 24 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?

prieš

SC Rafin?ria Steaua Român? SA

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis antrosios kolegijos pirmininkas E. Juhász, teis?jai A. Rosas ir C. Vajda (praneš?jas),

generalin? advokat? J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *SC Rafin?ria Steaua Român? Român? SA*, atstovaujamos advokato D. Dasc?lu,
- Rumunijos vyriausyb?s, atstovaujamos R. H. Radu, E. Gane ir A.?L. Cri?an,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Keppenne ir L. Lozano Palacios,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas dėl 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 183 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?* (Nacionalin? mokes?i? administravimo tarnyba, toliau – *Agen?ia*) ir *SC Rafin?ria Steaua Român? SA* (toliau – *Steaua Român?*) gin?? dėl prašymo sumok?ti pal?kanas už pav?luot? pirkimo pridėtin?s vert?s

mokesčio (toliau – PVM), kurį privalėjo sumokėti *Steaua Română*, skirtumo grąžinimui.

Teisinis pagrindas

Sėjungos teisė

3 PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„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.“

4 Pagal PVM direktyvos 252 straipsnio 2 dalį:

„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.“

Rumunijos teisė

5 Mokestinę procedūrą buvo nustatyta klostantis pagrindinės bylos aplinkyboms galiojusios redakcijos 2003 m. gruodžio 24 d. Vyriausybės nutarimu Nr. 92 dėl mokestinės procedūros kodekso (*Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală; Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 941, 2003 m. gruodžio 29 d.; iš naujo paskelbtas *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 513, 2007 m. liepos 31 d., toliau – Mokestinės procedūros kodeksas).

6 Mokestinės procedūros 124 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys turi teisę į palėkanas nuo iš valstybės biudžeto išieškotiną ar grąžintiną sumą, pradedant skaičiuoti nuo kitos dienos po <...> numatyto termino pabaigos <...> Palėkanos turi būti mokamos apmokestinamajam asmeniui pareikalavus“.

7 2007 m. lapkričio 1 d. Ekonomikos ir finansų ministro įsakymo Nr. 1857/2007 (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 785, 2007 m. lapkričio 20 d.), kuriuo patvirtinama deklaracijų, kuriose nurodytas neigiamas PVM skirtumas ir pasirinktas grąžinimas, apdorojimo metodologija, 1 skyriaus B dalies 6 punkte nustatyta:

„Prašymai grąžinti mokestį turi būti išnagrinėti chronologine registravimo pas mokesčių administratorių tvarka per 45 kalendorines dienas nuo deklaracijos, kurioje nurodytas neigiamas [PVM] skirtumas ir pasirinktas grąžinimas.“

Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

8 2007 m. gruodžio mėn. ir 2008 m. sausio mėn. *Steaua Română* PVM deklaracijose buvo nurodytas 3 697 738 Rumunijos lėjų (RON) neigiamas skirtumas, jį *Agenția* sutiko grąžinti po patikrinimo.

9 Tačiau po to paties patikrinimo *Agenția* pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, kuriame ji neteisėtai nustatė *Steaua Română* dvi papildomas mokestines prievoles: sumokėti 19 002 767 RON PVM ir 5 374 404 RON delspinigių. Vėliau ji išleido du aktus, kuriais remdamasi grąžino PVM skirtumą įskaitymo būdu, ir taip buvo vykdytos šios dvi mokestinės prievolės.

10 Kadangi *Steaua Română* skundai dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį ir aktų dėl įskaitymo buvo atmesti, ji pateikė skundą *Curtea de Apel Ploiești* ir jis panaikino minėtus

pranešimus 2008 m. gruodžio 4 d. ir 2009 m. spalio 14 d. sprendimais. 2009 m. birželio 9 d. ir 2010 m. gegužės 13 d. *Agenzia* pateikti apeliaciniai skundai dėl šių sprendimų buvo atmesti *Înalta Curte de Casa și Justiție* sprendimais. Todėl *Agenzia* turėjo grąžinti *Steaua Română* 3 697 738 RON sumą, kuri nuo pat pradžių buvo reikalaujama grąžinti.

11 Remdamasi akto dėl įskaitymo ir pavoluoto neteisėtai įskaityto PVM grąžinimo neteisėtumu *Steaua Română* taip pat pareikalavo iš *Agenzia* sumokėti palūkanas nuo šios sumos, skaičiuojamas nuo įstatymo nustatyto 45 dienų termino, skirto apdoroti PVM deklaracijoms, pabaigos iki minėtos sumos grąžinimo. Ji apskaičiavo 1 793 972 RON šią palūkaną.

12 Kadangi *Agenzia* neatsakė šį prašymą per taikytinuose teisės aktuose nustatytą terminą, *Steaua Română* du kartus pateikė skundus, kuriuose prašė sumokėti bendrą 1 793 972 RON įstatymuose nustatytą palūkanų sumą.

13 *Agenzia* 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimu atmetus šį prašymą, *Curtea de Apel București* 2011 m. vasario 14 d. sprendimu panaikino šį sprendimą ir priteisė iš *Agenzia* sumokėti *Steaua Română* 1 793 972 RON įstatymuose nustatytą palūkaną, skaičiuotiną iki 2009 m. liepos 27 d.

14 *Agenzia* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Înalta Curte de Casa și Justiție*.

15 Apeliaciniame skunde *Agenzia*, be kita ko, tvirtina, kad *Curtea de Apel București* padarė teisės klaidą, kai priteisė sumokėti 1 739 972 RON įstatymuose nustatytą palūkaną, nes pagal taikytinus teisės aktus baudžiama ne už pasirinktą apmokestinamąjį asmenį prašymą nagrinėjimo būdą, bet tik šį prašymą nagrinėjimo termino praleidimą. Taigi *Steaua Română* PVM deklaracijos ir kiti prašymai buvo išnagrinėti per nustatytus terminus. Todėl palūkanos už vėlavimą nėra mokėtinos už laikotarpį, per kurį galiojo aktai dėl įskaitymo.

16 *Steaua Română* rėmėsi 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimu *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, Rink. p. I-3873) ir pažymėjo, kad šiame sprendime Teisingumo Teismas aiškiai pasisakė dėl PVM neutralumo principo aiškinimo ir taikymo, atsižvelgdamas į asmenį teisę gauti palūkanas už vėlavimą grąžinti PVM skirtumą. Todėl *Steaua Română* prašė atmesti apeliacinį skundą kaip nepagrįstą ir iš esmės teigė, kad *Agenzia* nesilaikė termino grąžinti PVM.

17 Šiomis aplinkybomis manydamas, kad kaip apeliacinės instancijos teismas jis yra paskutinės instancijos teismas, kuris privalo kreiptis į Teisingumo Teismą pagal SESV 267 straipsnio trečią pastraipį, *Înalta Curte de Casa și Justiție* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Mokestinės procedūros kodekso 124 straipsnio nuostatą aiškinimas, kad valstybė neprivalo mokėti palūkanų nuo PVM deklaracijose reikalaujamą sumą nuo šios sumos įskaitymo dienos iki įskaitymo akto panaikinimo teismo sprendimu dienos, prieštarauja Direktyvos 2006/112 <...> 183 straipsniui?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti sumokėto pirkimo PVM nuo jo mokėtino PVM skirtumą, negali gauti iš valstybės narės mokesčių administratoriaus nuo šio mokesčių administratoriaus per vėlavimą grąžintos sumos skaičiuojamą palūkaną už vėlavimą už laikotarpį, per kurį galiojo administraciniai aktai, kuriuose buvo atmesta grąžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

19 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors PVM direktyvos 183 straipsnyje nenumatoma nei pareiga mokėti palūkanas už grąžintą PVM skirtumą, nei data, nuo kurios šios palūkanos turi būti mokamos, tačiau vien ši aplinkybė neleidžia daryti išvados, kad ši nuostata reikia aiškinti taip, jog valstybė narių nustatytos PVM skirtumo grąžinimo tvarkos nekontroliuojamos pagal Sąjungos teisę (minuto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 27 ir 28 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

20 Iš tiesų, nors PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyta teisė PVM skirtumo grąžinimui iš esmės kyla iš valstybė narių procesinio savarankiškumo, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo principais (minuto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 29 punktas).

21 Be to, iš teismo praktikos matyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant PVM kontekstą ir bendrus šio srities reglamentuojamus principus, apima specialias taisykles, kurių turi laikytis valstybės narės, gyvendindamos PVM skirtumo grąžinimo teisę. Iš tiesų apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtų prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. Ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji gyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo veiksmams operacijoms, atžvilgiu (minuto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 30–32 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

22 Atsižvelgdamas šiuos svarstymus Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad PVM skirtumo grąžinimo tvarka negali pažeisti PVM sistemos neutralumo principo taip, jog apmokestinamajam asmeniui tektų visa šio mokesčio našta ar jos dalis, o tai visų pirma reiškia, kad skirtumas turi būti sugrąžintas per protingą laikotarpį (minuto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 33 punktas).

23 Dėl to pačią priežastį, kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas grąžinamas 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 už vėlavimą.

24 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad iš valstybės biudžeto mokėtina 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 (minuto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 3 51 punktas). Taigi iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindiniame byloje taikytinuose nacionalinės teisės aktuose iš esmės numatyta, kad palūkanos už vėlavimą skaičiuojamos pasibaigus 45 dienų terminui, skirtam PVM deklaracijoms išnagrinėti.

25 Be to, reikia konstatuoti, kad apmokestinamojo asmens požiūriu priežastis, dėl kurios PVM skirtumas buvo grąžintas pavėluotai, nesvarbi. Šiomis aplinkybėmis iš esmės nesiskiria pavėluotas grąžinimas dėl prašymo administracinio nagrinėjimo praleidus terminą ir pavėluotas grąžinimas dėl administracinio akto, kuriuose buvo atmesta grąžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

26 Atsižvelgiant tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tai, jog apmokestinamasis asmuo, kuris prašo grąžinti sumokėto pirkimo PVM nuo jo mokėtino PVM skirtumą, negali gauti iš valstybės narės mokesčių administratoriaus nuo šio mokesčių administratoriaus per vėlavimą grąžintos sumos skaičiuojamą palūkanų už vėlavimą už laikotarpį, per kurį galiojo administraciniai aktai, kuriuose buvo atmesta grąžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

Dži bylinėjimosi išlaidų

27 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnio reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tai, jog apmokestinamasis asmuo, kuris prašo grąžinti sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio nuo jo mokėtino pridėtinės vertės mokesčio skirtumą, negali gauti iš valstybės narės mokesčių administratoriaus nuo šio mokesčių administratoriaus per vėlavimą grąžintos sumos skaičiuojamą palankų už vėlavimą už laikotarpį, per kurį galiojo administraciniai aktai, kuriuose buvo atmesta grąžinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

Parašai.

* Proceso kalba: rumunų.