



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Netiesioginis apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje – Mokesčio, mokėtino už tokį įsigijimą, atskaita – Formalūs reikalavimai – Esminiai reikalavimai – Mokesčių deklaracijos už mokestinį laikotarpį pateikimo terminas – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-895/19

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Gliwicų vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2019 m. lapkričio 4 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gruodžio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A.

prieš

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Piçarra, teisėjai S. Rodin ir K. Jürimäe (pranešėja),

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- A., atstovaujamos *doradca podatkowy* M. Bielawski,
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców*, atstovaujamos *radca prawny* P. Chrupek,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

* Proceso kalba: lenkų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Siekierzyńska ir J. Jokubauskaitės,

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/CE dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 167 ir 178 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant A. ir *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius, Lenkija; toliau – mokesčių institucija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), mokėtino už įsigijimą Bendrijos viduje, atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

- b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
 - i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis.“

- 4 Šios direktyvos 68 straipsnyje įtvirtinta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai prekės įsigyjamos Bendrijos viduje.

Prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykusi, kai panašių prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje.“

- 5 Minėtos direktyvos 69 straipsnyje nustatyta:

„Įsigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą arba pasibaigus 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui, jei sąskaita faktūra nebuvo išrašyta iki tos dienos.“

6 Tos pačios direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

7 PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

<...>

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

<...>“

8 Šios direktyvos 178 straipsnyje įtvirtinta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

<...>

c) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio c punktą už prekių įsigijimą Bendrijos viduje jis privalo 250 straipsnyje numatytoje PVM deklaracijoje nurodyti visą informaciją, kurios reikia norint apskaičiuoti už jo Bendrijos viduje įsigytas prekes mokėtiną PVM sumą, ir privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–5 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

9 Minėtos direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

10 Tos pačios direktyvos 180 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybės narės gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą, jeigu atskaita nebuvo padaryta pagal 178 ir 179 straipsnius.“

11 PVM direktyvos 181 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali leisti apmokestinamajam asmeniui, neturinčiam pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–5 skirsnius išrašytos sąskaitos faktūros, atskaityti PVM pagal 168 straipsnio c punktą už prekių įsigijimą Bendrijos viduje.“

12 Šios direktyvos 182 straipsnyje įtvirtinta:

„Valstybės narės nustato 180 ir 181 straipsnių taikymo sąlygas ir išsamias taisykles.“

13 Minėtos direktyvos 222 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Jei tiekiamos prekės 138 straipsnyje nurodytomis sąlygomis arba teikiamos paslaugos, už kurias pagal 196 straipsnį PVM turi mokėti įsigyjantis asmuo, sąskaita faktūra išrašoma ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, penkioliktą dieną.“

14 Tos pačios direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Lenkijos teisė

15 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas, *Dz. U.*, 2018, 2174 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 86 straipsnyje nustatyta:

„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą <...>

<...>

10. Teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą atsiranda tą laikotarpį, kurį atsirado mokesstinė prievolė dėl įsigytų ar importuotų prekių ir paslaugų.

10b. Teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą atvejais, nurodytais:

<...>

2) 2 dalies 4 punkto c papunktyje, atsiranda pagal 10 dalį, jei apmokestinamasis asmuo:

- a) prekių įsigijimą Bendrijos viduje patvirtinančią sąskaitą faktūrą gauna per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokesstinė prievolė dėl įsigytų prekių, pabaigos;
- b) mokesčio sumą, mokėtiną už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, įtraukia į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, ne vėliau kaip per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokesstinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos.

<...>

10i. Jei apmokestinamasis asmuo į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, įtraukia mokėtiną mokesčio sumą vėliau, nei nurodyta 10b dalies 2 punkto b papunktyje

ir 3 punkte, jis gali atitinkamai padidinti pirkimo mokesčio sumą už atitinkamą mokestinį laikotarpį, kurio mokesčių deklaracijos pateikimo terminas dar nepasibaigė.

<...>

13. Jei apmokestinamasis asmuo iš mokėtino mokesčio sumos neatskaitė sumokėto pirkimo mokesčio sumos per šio straipsnio 10, 10d, 10e ir 11 dalyse nurodytus terminus, jis gali ją atskaityti išmokėtino mokesčio sumos, patikslindamas mokesčio deklaraciją už laikotarpį, kuriuo atsirado teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, bet ne vėliau kaip per penkerius metus nuo tų metų, kuriais atsirado teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą, pradžios, atsižvelgiant į 13a dalį.

13a. Jei apmokestinamasis asmuo, pagal 17 straipsnį laikytinas prekių ar paslaugų pirkėju tiek, kiek tai susiję su prekių įsigijimu, prekių tiekimu ir paslaugų teikimu Bendrijos viduje, neatskaitė sumokėto pirkimo mokesčio sumos per šio straipsnio 10 ir 11 dalyse nurodytus terminus, jis gali ją atskaityti iš mokėtino mokesčio sumos, patikslindamas mokesčio deklaraciją už laikotarpį, per kurį atsirado teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, bet ne vėliau kaip per penkerius metus nuo tų metų, kuriais atsirado teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą, pabaigos.“

- 16 PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunkčio nuostata buvo suformuluotos iš dalies pakeitus teisės aktus, kurie įsigaliojo 2017 m. sausio 1 d. Dėl šio pakeitimo minėta nuostata buvo papildyta fraze „ne vėliau kaip per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos“. Anksčiau ši nuostata jokio termino nenumatė. Tuo pačiu pakeitimu šio įstatymo 86 straipsnis buvo papildytas 10i dalimi.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 17 Bendrovė A, vykdydama verslo veiklą, be kita ko įsigyja prekes Bendrijos viduje, Lenkijos teritorijoje. Šias prekes ji naudoja šios šalies teritorijoje PVM apmokestinamiems sandoriams.
- 18 A. kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu priimti toliau nurodytos faktinės padėties mokestinį išaiškinimą. Tam tikrais atvejais ji negali mokesčių deklaracijoje nurodyti mokėtino PVM už Bendrijos viduje įsigytas prekes per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė dėl įsigytų prekių, pabaigos. Šiuo atveju bendrovė šį PVM nurodo šiam terminui pasibaigus, tuo tikslu patikslindama savo mokesčių deklaraciją. Taip gali atsitikti tuo atveju, kai sąskaita faktūra gaunama pavėluotai, kai A. neteisingai priskiria tam tikrą sandorį arba kai už įrašus ir PVM deklaracijas atsakingas asmuo padaro klaidą.
- 19 Konkrečiai kalbant, A. paklausė mokesčių institucijos, ar tokiu atveju ji galėjo atskaityti pirkimo PVM už Bendrijos viduje per tą patį mokestinį laikotarpį, kuriuo buvo deklaruotas mokėtinas PVM, įsigytas prekes, net jeigu ji patikslino PVM deklaraciją PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje numatytam trijų mėnesių terminui pasibaigus. A. teigia, kad į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai, nes šioje nuostatoje papildomas reikalavimas siejamas su PVM direktyvoje nustatytomis teisės į atskaitą sąlygomis, o pati aptariama nuostata prieštarauja mokesčių neutralumo ir proporcingumo principams.

- 20 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, 2018 m. gruodžio 27 d. mokesčių institucija priėmė privalomą mokestinį išaiškinimą, pagal kurį PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje numatytas trijų mėnesių terminas neriboja teisės į atskaitą, todėl jis negali būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva arba mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais. Be to, pagal šios direktyvos 178 straipsnį valstybėms narėms leidžiama nustatyti formalumus, kuriuos įvykdžius galima pasinaudoti teise į atskaitą (pavyzdžiui, šis trijų mėnesių terminas).
- 21 A. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Gliwicų vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) pateikė skundą dėl šio mokesčio išaiškavimo panaikinimo. Grįsdama savo skundą ji nurodė, kad PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktis yra nesuderinamas su PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniais bei mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunkčio atitikties Sąjungos teisei.
- 23 Jis pažymi, kad 2017 m. sausio 1 d. įsigaliojusioje šios nuostatos redakcijoje yra įtvirtinta nauja termino sąlyga; pagal ją teise į atskaitą galima pasinaudoti tik tuo atveju, jei mokesčių deklaracija pateikiama per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė dėl įsigytų prekių, pabaigos. Šiam terminui pasibaigus, apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti anksčiau pateiktą deklaraciją; jis turi teisę atskaityti pirkimo PVM tik už einamuoju laikotarpiu Bendrijos viduje įsigytas prekes, kaip nurodyta PVM įstatymo 86 straipsnio 10i dalyje. Taigi apmokestinamajam asmeniui tenka ekonominė našta – sumokėti PVM, o prireikus – ir delspinigius.
- 24 Kaip matyti iš šio įstatymo pakeitimo aiškinamojo rašto, šio pakeitimo tikslas – geriau kontroliuoti prekybą Bendrijos viduje (dėl kurios buvo nustatyta pažeidimų), taip pat atvirkštinį PVM apmokestinimą.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pabrėžia, kad PVM įstatymo 86 straipsnyje yra nustatytas penkerių metų terminas mokėtino PVM sumai ištaisyti; šiame straipsnyje numatyti du teisės į atskaitą įgyvendinimo terminai, t. y. pirma, naikinamasis šio mokesčio apskaičiavimo terminas ir, antra, penkerių metų senaties terminas. Šis naikinamasis terminas gali kelti sunkumų pagal Sąjungos teisę.
- 26 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės iš esmės gali numatyti naikinamuosius terminus, skirtus pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu jos laikosi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų. Be to, tokie terminai neturėtų pažeisti mokesčių neutralumo principo ir turėtų būti proporcingi, t. y. jais neturėtų būti keliami pernelyg dideli formalumai, palyginti su siekiamais tikslais, ir jie neturėtų sukelti ekonominės naštos apmokestinamajam asmeniui. Siekiant įvertinti, ar šių principų yra laikomasi, reikia atsižvelgti į priežastis, kodėl mokesčių deklaracija buvo pateikta pavėluotai (atsižvelgiant į tai, ar šios priežastys nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens valios, ar kilo dėl jo kaltės).
- 27 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad, pirma, trijų mėnesių naikinamojo termino (kuris iš esmės atrodo pakankamas) nustatymas gali paskatinti apmokestinamąjį asmenį elgtis drausmingiau, taip pat užkirsti kelią piktnaudžiavimui teise. Taigi šiuo terminu siekiama išvengti situacijų, kai, pirkimo PVM sumai esant lygiai mokėtinai PVM sumai, apmokestinamieji asmenys pasinaudotų galimybe mokesčių deklaraciją taisyti pavėluotai tam, kad galėtų optimizuoti mokesčius ir piktnaudžiauti teise. Vis dėlto kartais pasitaiko, kad

apmokestinamasis asmuo negali laikytis šio trijų mėnesių termino – pirmiausia tuomet, kai sąskaita faktūra išrašoma pavėluotai arba pašto paslaugų teikėjai netinkamai vykdo savo pareigas. Pažymėtina, kad PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje nedaroma jokio skirtumo pagal tai, ar apmokestinamasis asmuo elgėsi sąžiningai.

- 28 Tas teismas daro išvadą, kad PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip PVM įstatymo 86 straipsnio 10 b dalies 2 punkto b papunktis, tiek, kiek minėtas trijų mėnesių terminas taikomas sąžiningam apmokestinamajam asmeniui.
- 29 Šiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Gliwicų vaivadijos administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM] direktyvos 167 straipsnis kartu su 178 straipsniu turėtų būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teise į pirkimo mokesčio, sumokėto tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, kuriuo yra mokėtinas mokestis už sandorius, susijusius su prekių įsigijimu Bendrijos viduje, atskaitą galima pasinaudoti tik tuo atveju, jei už tokius sandorius mokėtinas mokestis yra deklaruotas atitinkamoje mokesčių deklaracijoje, pateiktoje per naikinamąjį terminą (Lenkijoje – trys mėnesiai) nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes ir paslaugas, pabaigos?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 30 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teise į PVM dėl įsigijimo Bendrijos viduje atskaitą per tą patį mokestinį laikotarpį, per kurį turi būti sumokėtas PVM, galima pasinaudoti tik jei PVM yra nurodytas mokesčių deklaracijoje, pateiktoje per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos.
- 31 Kalbant apie prekių įsigijimą Bendrijos viduje, reikia priminti, pirma, kad, taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką, tarp prekių įgijėjo ir tiekėjo nemokamas PVM, įgijėjas privalo sumokėti pirkimo PVM už įsigijimą Bendrijos viduje ir iš esmės jis turi teisę jį atskaityti, todėl mokesčių institucijai nereikia mokėti jokios sumos (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 33 punktą).
- 32 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė iš jų mokėtino PVM atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas laikoma pagrindiniu Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principu (2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; taip pat 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 33 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 34 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į pirkimo PVM atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Šios direktyvos 69 straipsnyje numatyta, kad, įsigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą arba minėtos direktyvos 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui pasibaigus, jei sąskaita faktūra nebuvo išrašyta iki tos dienos.
- 35 Be to, tam, kad būtų suteikta teisė į PVM atskaitą, turi būti įvykdytos esminės ir formalios PVM direktyvoje numatytos sąlygos (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 35 punktą).
- 36 Esminės teisės į PVM, mokėtino už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį, atskaitą atsiradimo sąlygos yra išvardytos šios direktyvos 168 straipsnio c punkte. Pagal šias sąlygas reikalaujama, kad ši įsigijimą atliktų apmokestinamasis asmuo, kad jis privalėtų sumokėti PVM už šias prekes ir kad nagrinėjamos prekės būtų naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams.
- 37 Priešingai, teisės į PVM atskaitą formalios sąlygos reglamentuoja jos įgyvendinimo tvarką ir kontrolę bei gerą bendros PVM sistemos funkcionavimą, kaip antai prievolės, susijusios su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu ir deklaravimu (2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 42 punktą).
- 38 Dėl PVM, mokėtino už įsigijimą Bendrijos viduje, iš PVM direktyvos 178 straipsnio c punkto matyti, kad galimybė pasinaudoti teise į atskaitą priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo šios direktyvos 250 straipsnyje nurodytoje PVM deklaracijoje pateikia išsamius duomenis, reikalingus PVM sumai, mokėtinai įsigyjant prekes, nustatyti ir ar jis turi pagal šios direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–5 skirsnių nuostatas išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 39 Be to, pagal PVM direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipą teisė į PVM atskaitą įgyvendinama taip – iš visos PVM sumos, mokėtinios per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atimama visa PVM suma, „į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį“ apmokestinamasis asmuo „įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį“.
- 40 Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija darytina išvada, kad teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 34 punktą ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 35 punktą).
- 41 Taigi teise į atskaitą iš esmės naudojamosi per tą patį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. vadovaujantis PVM direktyvos 167 straipsniu tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti mokestį (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 36 punktą).

- 42 Vis dėlto pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise jos atsiradimo laikotarpiu, jei laikomasi tam tikrų nacionalinėje teisėje nustatytų sąlygų ir taisyklių (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 37 punktas).
- 43 Šiuo klausimu valstybės narės pagal PVM direktyvos 273 straipsnį gali priimti priemones tam, kad būtų užtikrintas tinkamas mokesčio surinkimas ir užkirstas kelias sukčiavimui. Vis dėlto tokios priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir kelti grėsmės PVM neutralumui (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; taip pat 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliárias e Turísticas*, C-516/14, EU:C:2016:690, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Šiuo atveju pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus teisė į PVM, susijusio su įsigijimu Bendrijos viduje, atskaitą atsiranda, jeigu apmokestinamasis asmuo per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado su įsigytomis prekėmis susijusi mokesstinė prievolė, pabaigos, pirma, gauna prekių tiekimą Bendrijos viduje patvirtinančią sąskaitą faktūrą, ir, antra, mokesčių deklaracijoje, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, nurodo už šį įsigijimą mokėtiną PVM sumą. Jei per šį terminą pateiktoje deklaracijoje ši suma nėra nurodyta, apmokestinamasis asmuo gali patikslinti deklaraciją per penkerius metus nuo tų metų, kuriais atsirado teisė atskaityti už įsigijimą Bendrijos viduje mokėtiną PVM, pabaigos. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo turi už šį įsigijimą mokėtiną PVM apskaičiuoti atgaline data, o PVM už šį įsigijimą jis gali atskaityti tik už einamąjį mokestinį laikotarpį.
- 45 Šiuo klausimu, pirma, tiek, kiek atrodo, kad tokiu teisės aktu teisės į atskaitą atsiradimas siejamas su sąskaitos faktūros ir deklaracijos gavimo sąlygomis, pažymėtina, kad, atsižvelgiant į šio sprendimo 34 ir 36 punktus, teisės į atskaitą atsiradimas gali priklausyti tik nuo PVM direktyvoje numatytų esminių šios direktyvos 168 straipsnio c punkte išvardytų įsigijimo Bendrijos viduje atveju taikomų sąlygų. Vis dėlto šis atsiradimas nebūtinai priklauso nei nuo sąskaitos faktūros gavimo, nei nuo už tokį įsigijimą per konkretų terminą mokėtino PVM deklaravimo ir apskaičiavimo.
- 46 Nacionalinės teisės aktai, kaip antai aprašyti šio sprendimo 44 punkte, gali lemti, kad mokėtina PVM suma (taigi ir atskaitytina PVM suma), susijusi su tuo pačiu įsigijimu Bendrijos viduje, nebus apskaičiuota tuo pačiu mokesciniu laikotarpiu, neatsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, apmokestinamojo asmens sąžiningumą ir priežastis, dėl kurių už tokį įsigijimą mokėtinas PVM buvo deklaruotas pavėluotai. Taikant šiuos teisės aktus vien dėl formalaus reikalavimo nesilaikymo delsiama pasinaudoti teise į PVM, mokėtino už įsigijimą Bendrijos viduje, atskaitą. Taigi jais apmokestinamajam asmeniui laikinai perkeliama PVM našta.
- 47 Vis dėlto, pirma, vadovaujantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl atvirkštinio apmokestinimo tvarkos, pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Kadangi mokesčių institucija turi reikiamus duomenis, kad galėtų nustatyti, jog esminiai reikalavimai įvykdyti, ji neturi numatyti (kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį) papildomų sąlygų, dėl kurių pasinaudoti šia teise taptų neįmanoma (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; taip pat 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38 ir 40 punktai ir juose

- nurodyta jurisprudencija). Gali būti kitaip, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslių įrodymų, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 71 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija; taip pat 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 39 punktą).
- 48 Antra, reikia pažymėti, kad šio sprendimo 41 punkte primintu reikalavimu, kad teise į atskaitą iš esmės leidžiama pasinaudoti tik prievolės apskaičiuoti mokesčių atsiradimo laikotarpiu, užtikrinamas mokesčių neutralumas. Šis reikalavimas užtikrina, kad PVM bus apskaičiuotas ir atskaitytas tuo pačiu laikotarpiu, todėl apmokestinamasis asmuo vykdamas ekonominę veiklą bus visiškai atleistas nuo mokėtino arba sumokėto PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 35–37 punktus).
- 49 Šiai logikai prieštarautų tai, jei apmokestinamajam asmeniui būtų laikinai perkelta už įsigijimą Bendrijos viduje mokėtino PVM našta, juo labiau dėl to, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkto, už tokį įsigijimą mokesčių institucijai nereikia mokėti jokios sumos.
- 50 Vadinas, jei esminės teisės į PVM atskaitą sąlygos yra įvykdytos (o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), nacionalinės teisės aktų taikymas negali vien dėl formalaus reikalavimo nesilaikymo automatiškai trukdyti pasinaudoti teise į mokėtino PVM už įsigijimą Bendrijos viduje atskaitą per tą patį PVM apskaičiavimo laikotarpį, neatsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes (be kita ko, ir į apmokestinamojo asmens sąžiningumą).
- 51 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos negalima padaryti jokios kitos išvados; pagal ją valstybės narės gali teisinio saugumo sumetimais numatyti, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į atskaitą, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms analogiškomis teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, jei dėl jo pasinaudoti teise į atskaitą netampa praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga (veiksmingumo principas) (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 52 Iš šio sprendimo 44 ir 46 punktuose išdėstytų aplinkybių matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose nustatytas trijų mėnesių terminas PVM deklaracijai dėl įsigijimo Bendrijos viduje pateikti negali būti prilygintas naikinamajam terminui (kaip jis suprantamas pagal šią jurisprudenciją), lemiančiam teisės į atskaitą netekimą.
- 53 Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 43 punkte nurodytos jurisprudencijos, valstybės narės turi teisę laikydamosi proporcingumo principo numatyti sankcijas už formalių PVM direktyvos 273 straipsnyje numatytų naudojimosi teise į PVM atskaitą sąlygų nesilaikymą. Pažymėtina, kad Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms prireikus nustatyti pažeidimo sunkumui proporcingą baudą ar piniginę sankciją, siekiant nubausti už formalių reikalavimų pažeidimą (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 54 Vis dėlto nacionalinės teisės aktai, kuriais sistemingai draudžiama pasinaudoti teise į PVM, susijusio su įsigijimu Bendrijos viduje, atskaitą per tą patį laikotarpį, kuri turi būti apskaičiuota ta pati PVM suma, nenumatant galimybės atsižvelgti į visas reikšmingas aplinkybes (be kita ko, ir į apmokestinamojo asmens sąžiningumą), viršija tai, kas būtina, pirma, tinkamam mokėtino PVM

surinkimui užtikrinti, kai (kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkte nurodytos jurisprudencijos) mokesčių institucijai nereikia sumokėti jokios PVM sumos, ir, antra, užkirsti kelią mokesčių sukčiavimui.

- 55 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teise į PVM dėl įsigijimo Bendrijos viduje atskaitą per tą patį mokestinį laikotarpį, per kurį turi būti sumokėtas PVM, galima pasinaudoti tik jei PVM yra nurodytas mokesčių deklaracijoje, pateiktoje per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 56 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 ir 178 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teise į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) dėl įsigijimo Bendrijos viduje atskaitą per tą patį mokestinį laikotarpį, per kurį turi būti sumokėtas PVM, galima pasinaudoti tik jei PVM yra nurodytas mokesčių deklaracijoje, pateiktoje per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos.

Parašai.