



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) NUTARTIS

2022 m. birželio 3 d. *

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Teisė į PVM atskaitą – Taikymo tvarka – Apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimas iš registro ir vėlesnis jo galiojimo atnaujinimas – Teisės į PVM už sandorius, įvykdytus per laikotarpį iki išbraukimo iš registro, atskaitą praradimas – Proporcingumo principas“

Byloje C-188/21

dėl *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) 2021 m. vasario 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. kovo 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Megatherm-Csillaghegy Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Passer, teisėjai F. Biltgen ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),

generalinė advokatė L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir R. Kissné Berta,
- Europos Komisijos, atstovaujamos B. Béres ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į tai, kad išklašius generalinę advokatę nuspręsta priimti sprendimą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šią

* Proceso kalba: vengrų.

Nutartį

- 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), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 273 straipsnių ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principo išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Megatherm-Csillaghegy Kft.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) ginčą dėl pastarosios sprendimo nesuteikti *Megatherm-Csillaghegy* teisės į PVM, sumokėto prieš išbraukiant iš registro jos mokesčio mokėtojo kodą, atskaitą vėl atnaujinus jo galiojimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal PVM direktyvos 30 konstatuojamąją dalį, „[s]iekiant išsaugoti PVM neutralumą, valstybių narių taikomi tarifai turėtų būti tokie, kad paprastai būtų galima atskaityti ankstesniame etape taikytą PVM“.
- 4 Šios direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“
- 5 Minėtos direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“
- 6 Šios 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:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

<...>“

7 PVM direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

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

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;
- b) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio b punktą už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą;

<...>“

8 Šios direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokesinį 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 vykdančys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

9 Minėtos direktyvos 180 straipsnis suformuluotas taip:

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

10 Šios direktyvos 182 straipsnyje nustatyta:

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

11 PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nuroydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

12 Šios direktyvos 273 straipsnyje įtvirtinta:

„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.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vengrijos teisė

- 13 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio; *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.); toliau – PVM įstatymas) (versija, taikytina nuo 2015 m. sausio 1 d. iki 2017 m. gruodžio 31 d.) 137 straipsnio 3 dalyje buvo numatyta:

„Jei centrinis mokesčių ir maitų administratorius, vadovaudamasis Mokesčių procedūros kodekso nuostatomis, nutraukia apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo galiojimo sustabdymą ir tuo pat metu išbraukia šį kodą iš registro, šio apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą išnyksta tą dieną, kai sprendimas išbraukti šį kodą tampa galutinis. Šio apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą išnyksta tą dieną, kai šis sprendimas dėl išbraukimo iš registro tampa galutinis, ir tuo atveju, kai mokesčių administratorius išbraukia tą patį kodą nesustabdęs jo galiojimo.“

- 14 Laikotarpiu nuo 2018 m. sausio 1 d. iki 2020 m. lapkričio 26 d. taikytinos PVM įstatymo redakcijos 137 straipsnyje buvo nustatyta:

„Kai centrinis mokesčių ir maitų administratorius panaikina apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodą, teisė į atskaitą išnyksta tą dieną, kai sprendimas išbraukti šį kodą tampa galutinis.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 2015 m. balandžio 8 d. sprendimu *Nemzeti Adó – és Vámhivatal Pest Megyei Adó – és Vámigazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir maitų administratoriaus Pesto departamento mokesčių ir maitų direkcija, Vengrija) (toliau – Mokesčių ir maitų direkcija) išbraukė iš registro ieškovės pagrindinėje byloje mokesčių mokėtojo kodą, motyvuodama tuo, kad ji neįvykdė savo pareigos pateikti ir paskelbti 2013 m. metines finansines ataskaitas elektroniniu būdu, nors jai buvo išsiųsti keli priminimai ir paskirta bauda už šį pažeidimą. Ieškovei pagrindinėje byloje 2015 m. birželio 10 d. ištaisius minėtą pažeidimą, Mokesčių ir maitų direkcija nuo tos dienos atnaujino jos mokesčių mokėtojo kodo galiojimą.
- 16 2015 m. sausio 20 d. ieškovė pagrindinėje byloje pateikė savo mokesčių deklaraciją už 2014 m. spalio mėn. Mokesčių ir maitų direkcija šią deklaraciją perdavė į archyvą, motyvuodama tuo, kad ji buvo pateikta kaip ketvirčio, o ne mėnesio deklaracija; joje pateikti duomenys nebuvo įrašyti. 2016 m. rugpjūčio 8 d. ieškovė pagrindinėje byloje pateikė naują mokesčių deklaraciją pagal reikalaujamą periodiškumą. Po šios naujos mokesčių deklaracijos buvo pateiktos kelios pataisytos deklaracijos, iš kurių paskutinė – 2016 m. gruodžio 6 d. Mokesčių ir maitų direkcija nusprendė, kad minėta nauja mokesčių deklaracija yra klaidinga, nes joje nurodytas atskaitytinas mokestis, nors dėl ieškovės pagrindinėje byloje mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro ji negalėjo apimti tokio mokesčio. Mokesčių ir maitų direkcija paprašė ieškovės pagrindinėje byloje pataisyti šią deklaraciją. Negavusi pataisytos deklaracijos, mokesčių ir maitų direkcija informavo ieškovę pagrindinėje byloje, kad ji perduos į archyvą tą pačią naują mokesčių deklaraciją, nenagrinėdama jos esmės.
- 17 2016 m. gruodžio 22 d. Mokesčių ir maitų direkcijai pateiktu prašymu ieškovė pagrindinėje byloje, be kita ko, paprašė, kad už sumą, atitinkančią sumokėtą pirkimo PVM už laikotarpį iki jos mokesčių mokėtojo kodo galiojimo atkūrimo, t. y. 75 889 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 242 844,80 EUR), būtų suteiktas mokesčių kreditas arba ji būtų gražinta. Dalis šios sumos atitiko pirkimo PVM už laikotarpį iki šio kodo išbraukimo iš registro.

- 18 Mokesčių ir maitų direkcija informavo ieškovę pagrindinėje byloje, kad jos prašymas netenkintinas ir kad jos teisė į PVM atskaitą išnyko, kiek tai susiję su laikotarpiu iki jos mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro. Ieškovė pagrindinėje byloje paprašė priežiūros organo priimti sprendimą šiuo klausimu. Kadangi šis prašymas nebuvo patenkintas, ji pareiškė ieškinį teisme, kuriuo prašė nurodyti pirmosios instancijos institucijai, t. y. Mokesčių ir maitų direkcijai, priimti sprendimą dėl jos 2016 m. gruodžio 22 d. prašymo. *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) priėmus nutartį, kurioje nurodyta nagrinėti bylą, Mokesčių ir maitų direkcija priėmė sprendimą dėl šio prašymo; ji iš viso priėmė penkis sprendimus už kiekvieną ataskaitinį laikotarpį.
- 19 Konkrečiai kalbant, 2019 m. balandžio 3 d. sprendimu Mokesčių ir maitų direkcija atmetė ieškovės pagrindinėje byloje prašymą įtraukti į jos mokesčių sąskaitą ir gražinti atskaitytiną PVM, nurodytą patikslintoje deklaracijoje, pateiktoje už laikotarpį nuo 2014 m. spalio 1 d. iki 31 d. Šis sprendimas buvo apskūstas administracine tvarka ir buvo patvirtintas 2019 m. birželio 3 d. Nacionalinio mokesčių ir maitų administratoriaus skundų direkcijos sprendimu.
- 20 Iš šio sprendimo matyti, kad, tik atkūrus jos mokesčių mokėtojos kodo galiojimą po jo išbraukimo iš registro, ieškovė pagrindinėje byloje pateikė tinkamą nagrinėti PVM deklaraciją už 2014 m. spalio mėn. ir kad pagal PVM įstatymo 137 straipsnio 3 dalį (redakcija, galiojusi nuo 2015 m. sausio 1 d. iki 2017 m. gruodžio 31 d.) jos teisė į atskaitą už laikotarpį iki jos mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro išnyko.
- 21 Ieškovė pagrindinėje byloje dėl 2019 m. birželio 3 d. Nacionalinio mokesčių ir maitų administratoriaus skundų direkcijos sprendimo teisme pateikė skundą; tas skundas pirmojoje instancijoje buvo atmestas teismo sprendimu ir tas sprendimas įsiteisėjo.
- 22 Ieškovė pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme – *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija). Kasaciniame skunde ji, be kita ko, teigia, kad minėtas sprendimas prieštarauja PVM direktyvos 167, 168, 176 ir 177 straipsniams ir pažeidžia PVM neutralumo principą tiek, kiek jame pripažįstama, kad teisė į PVM atskaitą išnyksta, kiek tai susiję su laikotarpiu iki jos mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro. Be to, ieškovė pagrindinėje byloje tvirtina, kad PVM direktyvos 176 ir 177 straipsniai nesuteikia valstybėms narėms galimybės teisės į PVM atskaitą panaikinimo susieti su apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimu iš registro.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ieškovė pagrindinėje byloje 2014 m. spalio mėnesį vykdė realią ekonominę veiklą ir kad ji ketino įvykdyti savo prievolę teikti ataskaitas už šį laikotarpį, nors to nepadarė nustatytu periodiškumu ir deklaraciją pateikė tik po to, kai buvo atnaujintas jos mokesčių mokėtojo kodo galiojimas po jo išbraukimo iš registro. Be to, remiantis šio teismo išvadomis, jo nagrinėjamoje byloje nėra jokių duomenų, leidžiančių manyti, kad ieškovė pagrindinėje byloje siekė sukčiaudama pasinaudoti teise į atskaitą.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos daro išvadą, kad dėl teisės į PVM atskaitą formalumų nesilaikymo ši teisė gali būti atimta tik tuo atveju, jei tai trukdo atitinkamoms mokesčių institucijoms nustatyti mokesčio sumą arba trukdo veiksmingai kovoti su sukčiavimu PVM. Taigi jis mano, kad vien apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimas iš registro negali pateisinti jo teisės į sumokėto PVM atskaitą panaikinimo, nes nesuteikti teisės į PVM atskaitą galima tik nustačius sukčiavimą PVM.

25 Šiomis aplinkybėmis *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas, taip pat PVM direktyvos 30 konstatuojamoji dalis ir 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 273 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos yra draudžiamas nuo 2015 m. sausio 1 d. iki 2017 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos [PVM įstatymo] <...> 137 straipsnio 3 dalies paskutinis sakinytis <...> ir nuo 2018 m. sausio 1 d. iki 2020 m. lapkričio 26 d. galiojusios redakcijos [šio įstatymo] 137 straipsnis <...>?“
2. Ar PVM direktyvos 273 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad teisės į mokesčio atskaitą netekimas, kaip privaloma teisinė pasekmė, (neproporcingai) viršija tai, kas būtina pasiekti tikslui surinkti mokestį ir kovoti su mokestiniu sukčiavimu?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 26 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį, be kita ko, jeigu atsakymą į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas į tokį klausimą nekelia jokių pagrįstų abejonų, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklauses generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti motyvuotą nutartį.
- 27 Šioje byloje reikia taikyti šią nuostatą.

Dėl priimtinumų

- 28 Formaliai neginčydama prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepriimtumo Vengrijos vyriausybė iš esmės teigia, kad pateikti klausimai grindžiami klaidingu Vengrijos teisės ir, be kita ko, mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro ir jo galiojimo atnaujinimo pasekmių aiškinimu, kiek tai susiję su tokioje padėtyje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, esančio apmokestinamojo asmens teise į PVM atskaitą.
- 29 Vengrijos vyriausybė paaiškina, kad PVM įstatymo 137 straipsnio 3 dalis, dėl kurios suderinamumo su PVM direktyva abejoja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, buvo iš dalies pakeista ir įsigaliojo 2020 m. lapkričio 27 d.; pagal ją apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą neišnyksta dėl jo mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro, jei Mokesčių ir muitų direkcija atkūrė to kodo galiojimą po jo išbraukimo, kad apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti teise į atskaitą „savo patikslintomis deklaracijomis“ per senaties terminą. Ši galimybė pagal pereinamojo laikotarpio nuostatas taip pat taikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurių mokesčių mokėtojo kodo galiojimas buvo atnaujintas prieš įsigaliojant šiam pakeitimui. Be to, susiklosčius tokioms situacijoms, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, egzistuoja galimybė susigrąžinti pirkimo PVM pateikus prašymą, kai tenkinamos tam tikros sąlygos taikant specialią PVM grąžinimo schemą, galiojančią nuo 2020 m. sausio 1 d. Vengrijos vyriausybės teigimu, šiomis nacionalinėmis nuostatomis užtikrinamas PVM neutralumo principo laikymasis.
- 30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 267 straipsnyje įtvirtinta procedūra yra pagrįsta aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, todėl pastarasis turi teisę pateikti nuomonę tik dėl minėtame straipsnyje nurodytų

Sąjungos teisės aktų aiškinimo ir galiojimo. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas neturi vertinti nacionalinės teisės nuostatų aiškinimo arba spręsti, ar nacionalinio teismo pateiktas jų išaiškinimas yra teisingas (2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, 28 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 31 Darytina išvada, kad Teisingumo Teismas turi atsižvelgti į prašyme priimti prejudicinį sprendimą apibrėžtą faktinį ir teisinį prejudicinių klausimų kontekstą (2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, 29 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Taigi reikia vadovautis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktu Vengrijos teisės aiškinimu, kuris sudarė prielaidas pateikti Teisingumo Teismui klausimą.
- 32 Taigi prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl esmės

- 33 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 63, 167 ir 168, 178–180, 182 ir 273 straipsniai, taip pat PVM neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė priemonė, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kurio mokesčių mokėtojo kodas buvo išbrauktas iš registro dėl to, kad jis nepateikė ir nepaskelbė savo metinių finansinių ataskaitų, nors vėliau šio kodo galiojimas buvo atnaujintas, kai šis pažeidimas buvo ištaisytas, netenka teisės į pirkimo PVM, sumokėto per laikotarpį iki tokio išbraukimo, atskaitą.
- 34 Siekiant atsakyti į šiuos klausimus, primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, įtvirtintas Sąjungos teisės aktuose. PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos, o bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, 33 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Vis dėlto teisė į PVM atskaitą siejama tiek su esminių, tiek su formalių reikalavimų ar sąlygų laikymusi (2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, 31 punktą). Šiuo klausimu pažymėtina, kad teisės į atskaitą esminiai reikalavimai yra tie, kurie reglamentuoja šios teisės pagrindą ir apimtį, kaip numatyta PVM direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“, o šios teisės formalūs reikalavimai reglamentuoja jos įgyvendinimo tvarką ir kontrolę, taip pat gerą PVM sistemos funkcionavimą, kaip antai prievoles, susijusias su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu ir deklaravimu (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 47 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 36 Kalbant apie esminius reikalavimus ar sąlygas, kad atsirastų teisė į atskaitą, iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal

šià direktyvà, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šià teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, 32 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 37 Kalbant apie formalius tos pačios teisės reikalavimus, susijusius su PVM taikymu ir atitinkamo mokesčių administratoriaus vykdoma kontrole, PVM direktyvos XI antraštinėje dalyje išvardytos tam tikros apmokestinamųjų asmenų, kurie yra šio mokesčio mokėtojai, pareigos, pavyzdžiui, pareiga mokėti PVM, visų pirma kylanti iš šios direktyvos 193 ir 206 straipsnių, pareiga deklaruoti mokesčio mokėjimo pradžią, veiklos pakeitimą ir nutraukimą pagal šios direktyvos 213 straipsnį, įsiregistravimo PVM tikslais pareiga pagal šios direktyvos 214 straipsnį, pareiga tinkamai tvarkyti apskaitą pagal PVM direktyvos 242 straipsnį, pareiga saugoti visas sąskaitas faktūras pagal šios direktyvos 244 straipsnį ir pateikti deklaraciją per tam tikrą laikotarpį pagal šios direktyvos 250 ir 252 straipsnius (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 48 punktą). Dėl pasinaudojimo teise į atskaitą sąlygų, kurios sutampa su formos reikalavimais arba sąlygomis, PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, 33 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 38 Teisingumo Teismas jau daug kartų nusprendė, jog PVM neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Todėl tol, kol atitinkamas mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatytų, jog esminiai reikalavimai yra įvykdyti, jis negali atsisakyti pripažinti teisės į atskaitą (žr. 2021 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 39 Atsižvelgiant į tai, teisės į atskaitą panaikinimas gali būti pateisinamas, kai dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (2021 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, 34 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Iš tiesų toks panaikinimas labiau susijęs su duomenų, būtinų siekiant nustatyti, kad įvykdyti esminiai reikalavimai, nebuvimu nei su formalaus reikalavimo nesilaikymu (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 35 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 40 Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, jei remiantis objektyviais įrodymais nustatoma, kad šios teisės prašoma sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Iš tikrųjų kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 41 Bet koku atveju, kadangi PVM atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai pagrįsti, kad yra objektyvių sukčiavimo ar piktnaudžiavimo įrodymų. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos nustatė tokių objektyvių įrodymų egzistavimą (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 52 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 42 Atlikdamas šį patikrinimą nacionalinis teismas turi atsižvelgti į faktą, kad net jei formalių pareigų nesilaikymas nekliaudo pateikti tam tikrų įrodymų, kad esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę į pirkimo PVM atskaitą, įvykdyti, tokios aplinkybės gali rodyti paprasčiausio mokesčių sukčiavimo, kai apmokestinamasis asmuo tyčia nevykdo savo formalių pareigų, siekdamas išvengti mokesčio mokėjimo, egzistavimą (2021 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, 39 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 43 Antra, reikia priminti, kad nors pagal PVM direktyvos 167 straipsnį ir 179 straipsnio pirmą pastraipą teisė į PVM atskaitą iš esmės įgyvendinama per tą patį laikotarpį, per kurį ji atsirado, t. y. tuo metu, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokesťį, pagal tos direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti PVM, net jei jis nepasinaudojo šia teise per laikotarpį, per kurį ši teisė atsirado, tačiau tik tuo atveju, jei laikomasi nacionalinėse taisyklėse nustatytų sąlygų ir tvarkos. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas pripažino, kad siekiant užtikrinti teisinio saugumo principą galimybei pasinaudoti teise į atskaitą gali būti taikomas senaties terminas su sąlyga, kad šis terminas atitinka lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 44–47 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 44 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pažymėjo, kad PVM deklaracijos pateikimo ar sąskaitos faktūros išrašymo data nebūtinai turi įtakos esminiams reikalavimams, suteikiantiems teisę į atskaitą (2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, 41 punktą).
- 45 Galiausiai, trečia, reikia priminti, kad byloje dėl bendrovės, kuri pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą tuo laikotarpiu, kai jos mokesčių mokėtojo kodas buvo panaikintas dėl to, kad ji neįvykdė visų įstatyme nustatytų deklaravimo pareigų, Teisingumo Teismas, remdamasis ankstesniuose šio sprendimo punktuose nurodyta jurisprudencija, nusprendė, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kurie leidžia atitinkamam mokesčių administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, atlikusiam įsigijimų per laikotarpį, per kurį jo PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas dėl nepateiktų mokesčio deklaracijų, teisės į PVM, susijusio su tais įsigijimais, atskaitą remiantis po jo mokėtojo kodo galiojimo atkūrimo iš naujo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytais sąskaitomis faktūromis vien dėl to, kad įsigijimai buvo atlikti per laikotarpį, kai kodas buvo panaikintas, nors esminiai reikalavimai įvykdyti, o teise į atskaitą nesinaudota sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, 44 punktą).
- 46 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2014 m. spalio mėn. ieškovė pagrindinėje byloje vykdė realią ekonominę veiklą, per kurią sumokėjo pirkimo PVM. Kadangi bendrovė neįvykdė prievolės pateikti ir paskelbti 2013 m. metines finansines ataskaitas elektroniniu būdu, 2015 m. balandžio 8 d. Mokesčių ir maitų direkcija išbraukė iš registro jos mokesčių mokėtojo kodą. Ištaisius šį trūkumą, tų pačių metų birželio 10 d. ši direkcija atnaujino ieškovės pagrindinėje byloje mokesčių mokėtojo kodo galiojimą. Po tokio atnaujinimo ji pateikė prašymą, be kita ko, atskaityti pirkimo PVM už 2014 m. spalio mėn. Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra nieko, kas leistų manyti, kad toks prašymas buvo pateiktas pasibaigus ieškovės pagrindinėje byloje turimam terminui pasinaudoti teise į atskaitą. Galiausiai, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo išvadomis, nėra jokių požymių, kad ieškovė pagrindinėje byloje siekė sukčiaudama pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

- 47 Atsižvelgiant į šio sprendimo 34–45 punktuose nurodytą jurisprudenciją, reikia konstatuoti, kad, jeigu nustatoma, jog yra įvykdytos esminės sąlygos, suteikiančios teisę į PVM, sumokėto per laikotarpį iki apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro, atskaitą, ir šia teise nebuvo pasinaudota sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, apmokestinamasis asmuo tokiomis aplinkybėmis, kokios aprašytos ankstesniame punkte, gali reikalauti šios teisės po to, kai jo mokesčių mokėtojo kodo galiojimas buvo atnaujintas ištaisius formalius pažeidimus, dėl kurių jis buvo išbrauktas iš registro.
- 48 Atsižvelgiant į tai, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad pagal PVM įstatymo 137 straipsnio 3 dalį apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimas iš registro dėl jam tenkančios pareigos pateikti ir paskelbti metines finansines ataskaitas neįvykdymo lemia visišką jo teisės į pirkimo PVM atskaitą netekimą laikotarpiu iki tokio išbraukimo. Taigi, kai, kaip šiuo atveju, mokesčių mokėtojo kodo galiojimas atnaujinamas ištaisius šį pažeidimą, jis nebegali pasinaudoti šia teise, net jei nustatoma, kad esminės sąlygos, būtinos norint ją pasinaudoti, yra įvykdytos ir kad jis šia teise nesinaudojo nesąžiningai ar nepiktnaudžiaudamas.
- 49 Savo rašytinėse pastabose Vengrijos vyriausybė paaiškino, kad apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimas iš registro yra viena iš kovos su šešėline ekonomika priemonių. Taigi ši priemonė buvo nustatyta iš esmės siekiant nubauti fiktyvius apmokestinamuosius asmenis arba ketinančius išvengti mokesčių ar sukčiauti jais mokesčių mokėtojus, kurie nevykdo realios ekonominės veiklos, taip pat nedelsiant pašalinti juos iš ekonominio gyvenimo. Be to, minėta priemone palengvinamas mokesčių mokėtojų, kurie faktiškai vykdo ekonominę veiklą, tačiau pažeisdami įstatymą, elgesio, atitinkančio įstatymus, atkūrimas.
- 50 Atsižvelgiant į prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktą informaciją, ieškovės pagrindinėje byloje situacija patenka į apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimo iš registro atvejų, kai šis asmuo, nors ir vykdo realią ekonominę veiklą, tačiau tai daro pažeisdamas įstatymus, sritį.
- 51 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad nors, kaip teisingai nurodo Vengrijos vyriausybė, pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali laisvai priimti priemones, kuriomis siekiama užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, pavyzdžiui, nustatyti baudas už formalių sąlygų, susijusių su teise į PVM atskaitą, nesilaikymą, vis dėlto tokios priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti abejonių dėl PVM neutralumo (2016 m. rugšėjo 15 d. Sprendimas *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 41 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 52 Kadangi pagal PVM įstatymo 137 straipsnio 3 dalį apmokestinamojo asmens mokesčių mokėtojo kodo išbraukimas iš registro lemia jo teisės į pirkimo PVM atskaitą praradimą, svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog, atsižvelgiant į svarbią teisės į atskaitą vietą bendroje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje, tokia sankcija, kuria visiškai atsisakoma suteikti teisę į atskaitą, būtų neproporcinga, jei paaiškėtų, jog jokios žalos valstybės biudžetui ar piktnaudžiavimo juo nebuvo nustatyta (2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 70 punktas).

- 53 Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, sankcija už formalių pareigų nesilaikymą atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir, be kita ko, nekelti klausimo dėl to, ar jie įvykdyti, viršija tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, 42 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 54 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad apmokestinamojo asmens pareigų tvarkyti apskaitą ir deklaruoti nesilaikymo sankcionavimas atsisakant suteikti teisę į PVM atskaitą aiškiai viršija tai, kas būtina šių pareigų teisingo taikymo tikslui pasiekti, nes Sąjungos teisė nekliudo valstybėms narėms prireikus taikyti baudą ar piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo rimtumui. Vis dėlto Teisingumo Teismas patikslino, kad gali būti kitaip, pirma, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslių įrodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, 37 ir 38 punktai ir nurodyta jurisprudencija).
- 55 Iš to išplaukia, kad nacionalinė priemonė, kuria apmokestinamasis asmuo baudžiamas už jam tenkančių formalių pareigų nevykdymą išbraukiant iš registro jo mokesčių mokėtojo kodą ir atimant teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą per laikotarpį iki šio išbraukimo, todėl šis apmokestinamasis asmuo nebegali pasinaudoti šia teise, net jei jis ištaisė šį pažeidimą, jo mokesčių mokėtojo kodo galiojimas dėl to buvo atnaujintas, dėl šio pažeidimo nebuvo neįmanoma nustatyti, ar buvo įvykdytos esminės šios teisės suteikimo sąlygos, ir nebuvo nustatyta jokių šio apmokestinamojo asmens veiksmų, kuriais piktnaudžiaujama arba sukčiaujama, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą šių prievolių taikymą, teisingą mokesčių surinkimą ir siekį užkirsti kelią sukčiavimui mokesčiais.
- 56 Vis dėlto galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes, turi įvertinti nacionalinės teisės aktų ir Mokesčių ir muitų direkcijos atliekamo jų taikymo atitikties šio sprendimo 51–54 punktuose nurodytiems reikalavimams.
- 57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 63, 167 ir 168, 178–180, 182 ir 273 straipsniai, taip pat PVM neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė priemonė, pagal kurią apmokestinamas PVM asmuo, kurio mokesčių mokėtojo kodas buvo išbrauktas iš registro dėl to, kad jis nepateikė ir nepaskelbė savo metinių finansinių ataskaitų, nors vėliau šio kodo galiojimas buvo atnaujintas, kai šis pažeidimas buvo ištaisytas, netenka teisės į pirkimo PVM, sumokėto per laikotarpį iki tokio išbraukimo, atskaitą, nors esminiai reikalavimai pasinaudoti teise į tokią atskaitą yra įvykdyti ir siekdamas pasinaudoti šia teise minėtas apmokestinamasis asmuo nesukčiavo ir nepiktnaudžiavo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 58 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji 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, 63,

167 ir 168, 178–180, 182 ir 273 straipsniai, taip pat pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė priemonė, pagal kurią apmokestinamas PVM asmuo, kurio mokesčių mokėtojo kodas buvo išbrauktas iš registro dėl to, kad jis nepateikė ir nepaskelbė savo metinių finansinių ataskaitų, nors vėliau šio kodo galiojimas buvo atnaujintas, kai šis pažeidimas buvo ištaisytas, netenka teisės į pirkimo PVM, sumokėto per laikotarpį iki tokio išbraukimo, atskaitą, nors esminiai reikalavimai pasinaudoti teise į tokią atskaitą yra įvykdyti ir siekdamas pasinaudoti šia teise minėtas apmokestinamasis asmuo nesukčiavo ir nepiktnaudžiavo.

Parašai.