

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 12 d.(*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – Teis? ? atskait? – Naikinamasis terminas pasinaudoti teise ? PVM atskait? – Veiksmingumo principas – Atsisakymas suteikti teis? ? PVM atskait? – Mokes?i? neutralumo principas“

Byloje C-284/11

d?l *Varhoven administrativen sad* (Bulgarija) 2011 m. geguž?s 25 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 8 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

EMS-Bulgaria TRANSPORT OOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues (praneš?jas), teis?jai U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. kovo 21 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *EMS-Bulgaria TRANSPORT OOD*, atstovaujamos advokat N. Nikolov,
- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv*, atstovaujamos E. Raycheva ir G. Arnaudov,
- Bulgarijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Ivanov ir E. Petranova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 179, 180 ir 273 straipsni?, taip pat veiksmingumo ir mokes?i? neutralumo princip?

išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *EMS–Bulgaria TRANSPORT OOD* (toliau – EMS) pareiškėjų ieškinį dėl tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuris buvo pateiktas mokesčių institucijoms atsisakius leisti atskaityti iš anksto sumokėtą pridėtinąs vertės mokestį (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipą:

„Prekiųsigijimas Bendrijos viduje – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui sigijimas, kai prekes sigyjančiam asmeniui kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu.“

4 Šios direktyvos 68 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta tada, kai prekės sigyjamoms Bendrijos viduje.

Prekiųsigijimas Bendrijos viduje laikomas vykusiu, kai panašios prekės tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje.“

5 Remiantis šios direktyvos 69 straipsniu:

„1. sigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda kito mokesio, einančio po mokesio, kurį vyksta apmokestinimo momentas, 15-ąjį dieną.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašius 220 straipsnyje numatytą sąskaitų-faktūrą, jei ši sąskaita-faktūra išrašoma iki kito mokesio, einančio po mokesio, kurį vyksta apmokestinimo momentas, 15-osios dienos.“

6 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

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

7 Šios direktyvos 168 straipsnyje tvirtinta:

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

<...>

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

<...>“

8 Pagal direktyvos 179 straipsnį:

„Apmokestinamasis asmuo teisė PVM atskaitą gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtiną per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, kurios atskaitą per tą patį

laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibr?žtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudot? savo teise ? atskait? tik tiekimo metu.“

9 PVM direktyvos 180 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teis? ? atskait?, jeigu atskaita nebuvo padaryta pagal 178 ir 179 straipsnius.“

10 Šios direktyvos 182 straipsnyje ?tvirtinta:

„Valstyb?s nar?s nustato 180 ir 181 straipsni? taikymo s?lygas ir išsamias taisykles.“

11 Pagal min?tos direktyvos 213 straipsn?:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi.

<...>

2. Nepažeidžiant 1 dalies pirmos pastraipos, kiekvienas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, Bendrijos viduje ?sigyjantis prek?, kurios n?ra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dal?, privalo pranešti, kad jis jas ?sigyja, jei nebetenkinamos tame straipsnyje nurodytos s?lygos, kuriomis tokie sandoriai n?ra PVM objektas.“

12 Pagal tos pa?ios direktyvos 214 straipsnio 1 dal?:

„Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad atskiru kodu b?t? registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10 [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris j? atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prek? tiekim? ir paslaug? teikim?, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prek?s ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsni?;

b) kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prek? ?sigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkt?, ir kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris naudojasi 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe PVM apmokestinamas prekes ?sigyti Bendrijos viduje;

c) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, j? atitinkamoje teritorijoje ?sigyjantis prekes Bendrijos viduje, skirtas vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla, ir vykdomus už tos teritorijos rib?.“

13 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-

fakt?r? i?ra?ymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Bulgarijos teis?

14 Pagal Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., toliau – ZDDS) pagrindin?je byloje taikomos redakcijos 6 straipsnio 2 dal?:

„Prek?s tiekimu ?iame ?statyme laikomas:

- 1) prek?s nuosavyb?s arba kitos daiktin?s teis?s perdavimas valstyb?s arba vietos valdžios institucijos reikalavimu ar aktu arba pagal ?statym? už atlyg?;
- 2) faktinis prek?s perdavimas pagal sutart?, kurioje numatomas prek?s nuosavyb?s teis?s perdavimas, laikantis nustatytos s?lygos ar termino;
- 3) faktinis prek?s perdavimas pagal išperkamosios nuomos sutart?, kurioje aiškiai numatomas prek?s nuosavyb?s teis?s perdavimas; ši nuostata netaikoma, kai išperkamosios nuomos sutartyje numatyta tik prek?s nuosavyb?s teis?s perdavimo galimyb?;
- 4) faktinis prek?s perdavimas asmeniui, kuris veikia savo vardu ir kito asmens s?skaita.“

15 Pagal ZDDS 13 straipsnio 1 dal? ?sigijimas Bendrijos viduje suprantamas kaip nuosavyb?s teis?s ? prek? ?gijimas, o ZDDS 6 straipsnio 2 dalyje numatytais atvejais ir faktinis prek?s, kuri išsi?sta arba išgabenta iš kitos valstyb?s nar?s, ?sigijimas, kai tiek?jas yra apmokestinamasis asmuo, prid?tin?s vert?s mokes?io tikslais registruotas kitoje valstyb?je nar?je.

16 ZDDS 25 straipsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinimo momentas pagal š? ?statym? ?vyksta apmokestinamajam asmeniui atlikus prek? tiekim? arba paslaug? tekim?, ?sigijus prekes Bendrijos viduje ar importavus prekes pagal 16 straipsn?.

2. Apmokestinimo momentas ?vyksta nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimo arba paslaugos suteikimo momentu.

3. Neatsižvelgiant ? 2 dalyje nurodytus atvejus, apmokestinimo momentas ?vyksta:

1) faktiško prek?s perdavimo pagal šio ?statymo 6 straipsnio 2 dal? momentu, išskyrus 6 dalyje nustatytus atvejus;

<...>

6. Jeigu iki apmokestinimo momento pagal 2, 3 arba 4 dal? iš anksto visiškai arba iš dalies sumokama už tiekim? arba paslaug?, prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda mok?jimo momentu (sumok?tos sumos atžvilgiu), nebent mok?jimas atliekamas kartu su tiekimu Bendrijos viduje. Šiais atvejais preziumuojama, kad mokestis ?trauktas ? mok?jimo sum?.“

17 ZDDS 63 straipsnyje nustatyta:

„1. ?sigyjant prekes Bendrijos viduje, apmokestinimo momentas ?vyksta tuomet, kada ?vykt? apmokestinimo momentas tiekiant nacionalin?je teritorijoje.

<...>

3. Įsigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda kito mokesio, einančio po mokesio, kurį vyksta apmokestinimo momentas pagal 1 ir 2 dalis, 15-ą dieną.

4. Nukrypstant nuo 3 dalies, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą, jei ši sąskaita faktūra išrašoma iki kito mokesio, einančio po mokesio, kurį vyksta apmokestinimo momentas, 15-os dienos.“

18 Pagal ZDDS 70 straipsnio 4 dalį remiantis 99 straipsniu registruotas asmuo neturi teisės į atskaitą.

19 ZDDS 71 straipsnyje nustatyta:

„Asmuo gali pasinaudoti teise į mokesčio atskaitą, jei vykdytos šios sąlygos:

<...>

5) turi dokumentą, atitinkantį 114 straipsnyje nustatytus reikalavimus, protokolą, surašytą pagal 117 straipsnį, ir vykdyti 86 straipsnio reikalavimus (įsigydamos prekės Bendrijos viduje).“

20 Pagal ZDDS 72 straipsnį:

„1. Pagal šį įstatymą registruotas asmuo gali naudotis teise į atskaitą mokestiniu laikotarpiu, kuriuo ši teisė atsiranda, arba vienu iš trijų paskesnių mokestinių laikotarpių.“

2. Asmuo naudojasi teise pagal 1 dalį, kai:

1) įtraukia atskaitytinį mokestį nustatydamas mokestinio laikotarpio rezultatus pagal 1 dalį į PVM deklaraciją pagal 125 straipsnį už tą patį mokestinį laikotarpį;

2) įtraukia 71 straipsnyje nurodytą dokumentą į pirkimo sąrašą pagal 124 straipsnį už 1 dalyje nurodytą mokestinį laikotarpį.“

21 ZDDS 99 straipsnyje nustatyta:

„1. Pagal šį įstatymą registruotis privalo visi neapmokestinamieji ir apmokestinamieji juridiniai asmenys, kurie neregistruoti pagal 96, 97, 98 straipsnius, 100 straipsnio 1 ar 3 dalis arba 102 straipsnį ir kurie įsigyja prekių Bendrijos viduje.

2. 1 dalis netaikoma, kai bendra apmokestinamo įsigijimo Bendrijos viduje per einamuosius kalendorinius metus vertė neviršija 20 000 BGN.

3. Pagal 2 dalį asmenys privalo vėliausiai per septynias dienas iki dienos, kurią apmokestinamas įsigijimas, kai bendra apmokestinamo įsigijimo Bendrijos viduje vertė viršija 20 000 BGN, pateikti prašymą užregistruoti pagal šį įstatymą. Įsigijimas Bendrijos viduje, kai viršijama minėta riba, turi būti apmokestinamas pagal šį įstatymą.

4. 2 dalyje nurodyta vertė nustatoma pagal bendrą apmokestinamo įsigijimo Bendrijos viduje vertę, išskyrus naujų transporto priemonių ir vartojimo mokesčių apmokestinamą prekių įsigijimą, atskaičiuojus valstybėje narėje, iš kurios išgabentos arba išsiųstos prekės, mokėtiną arba rinktą PVM.

5. 1 dalis netaikoma:

- 1) asmenims, kurie pagal 168 straipsnį įsigyja naują automobilį;
 - 2) asmenims, nurodytiems 2 straipsnio 4 punkte (tie, kurie Bendrijos viduje įsigyja vartojimo mokesčiai apmokestinamą prekę).
6. Asmuo, kuris turi būti registruojamas pagal šį straipsnį arba privaloma tvarka pagal 96, 97 ar 98 straipsnį ar savanoriškai pagal 100 straipsnio 1 ar 3 dalį, registruojamas taikant privalomosios arba savanoriškos registracijos procedūrą ir terminus.“
- 22 Pagal ZDDS 100 straipsnio 1 ir 2 dalis visi apmokestinamieji asmenys, kurie neatitinka privalomosios registracijos pagal 96 straipsnio 1 dalį (apmokestinamasis 50 000 BGN arba didesnis sandoris per laikotarpį, ne ilgesnį kaip dvylika paeiliui einančių mėnesių iki einamojo mėnesio) ir 99 straipsnio 1 dalį sąlygų, turi teisę registruotis pagal šį įstatymą.
- 23 Pagal ZDDS redakcijos, įsigaliojusios nuo 2009 m. sausio 1 d., 73a straipsnį:
- „1. Tiekimo, kai prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda gavėjui, atveju taip pat taikoma teisė į atskaitą, jeigu prekė tiekėjas neišdavė 114 straipsnio reikalavimus atitinkančio dokumento ir (arba) gavėjas neturi dokumento pagal 71 straipsnio 2, 4 ar 5 punktą, ir (arba) gavėjas nesilaikė 72 straipsnio reikalavimų, jei tiekimas nebuvo nuslėptas ir gavėjo apskaitoje yra duomenys apie jį.
2. 1 dalyje nurodytais atvejais teisė į atskaitą galima naudotis mokestiniu laikotarpiu, kuriuo atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį <...>“
- 24 Pagal ZDDS pakeitimo ir papildymo įstatymo, įsigaliojusio nuo 2009 m. sausio 1 d., pereinamojo laikotarpio ir baigiamąjį nuostatą 18 straipsnį:
- „1. Registruoti asmenys, kurie yra tiekimo gavėjai arba importuotojai, turintys prievolę apskaičiuoti mokestį kaip mokesčio mokėtojai pagal 8 skyrį iki įsigaliojant šiam įstatymui ir neapskaičiavę mokesčio iki šio momento pagal 86 straipsnio 1 dalį, per keturis mėnesius nuo šio įstatymo įsigaliojimo gali apskaičiuoti mokestį arba pasinaudoti teise į atskaitą.
2. Jeigu 1 dalyje nurodyti asmenys atskaito mokestį tik pasibaigus terminui pagal 72 straipsnio 1 dalį, laikoma, kad jie teisėtai pasinaudojo teise į atskaitą.
3. 73a straipsnio 2 dalis taikoma įstatymo įsigaliojimo dieną vykstančioms administracinėms ir teisminėms procedūroms.

<...>“

- 25 Pagal ZDDS redakcijos, įsigaliojusios nuo 2010 m. sausio 1 d., 72 straipsnio 1 dalį:
- „Registruotas asmuo gali naudotis teise į atskaitą mokestiniu laikotarpiu, per kurį ši teisė atsirado, arba vienu iš dvylikos paskesnių mokestinių laikotarpių.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

26 Iš sprendimo dėl nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2008 m. lapkričio 14 d. *Marcotran International Transport C.A.*, Ispanijoje įsteigta įmonė, pardavė EMS, Bulgarijoje įsteigta įmonei, dešimt naudotų sunkvežimių ir vilkikų. Šis Ispanijos tiekėjas dėl to išrašė dešimt sąskaitų faktūrų už „naudotų sunkvežimių (vilkikų) pardavimą“ ir užregistravo tiekimą Bendrijos viduje PVM mainų informacinėje sistemoje (VIES) (*VAT Information Exchange System*).

27 Iš šio sprendimo taip pat matyti, kad 2008 m. gruodžio 22 d. EMS pagal ZDDS 100 straipsnio 1 dalį pateikė savanorišką PVM registracijos paraišką, o įregistruota buvo 2009 m. sausio 12 dieną.

28 2009 m. birželį EMS išrašė 10 įsigijimo Bendrijos viduje pateisinamųjų dokumentų pagal ZDDS 117 straipsnį, taikomą kartu su PVM 84 straipsniu. Ji sumokėjo mokėtiną mokestį ir pasinaudojo savo teise į atskaitą. Buvo pritaikytos atvirkštinio apmokestinimo taisyklės.

29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, mokesčių institucijos laikosi nuomonės, kad 2008 m. lapkričio 14 d. EMS įvykdė prekių įsigijimą Bendrijos viduje, kuriam, kadangi tai nebuvo nei naujos transporto priemonės, nei akcizais apmokestinamos prekės, nėra taikoma ZDDS 99 straipsnio 5 dalyje nustatyta išimtis. Kadangi bendra įsigijimo Bendrijos viduje vertė viršijo 20 000 BGN ir pagal kiekvieną iš dešimties sąskaitų faktūrų įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinamoji vertė viršijo 20 000 BGN, EMS privaloma tvarka privalėjo registruoti PVM tikslais pagal ZDDS 99 straipsnio 1 dalį ir pagal to paties įstatymo 86 straipsnio ir 99 straipsnio 3 dalį sumokėti PVM nuo visos įsigijimo Bendrijos viduje vertės, t. y. 229 548,50 BGN sumą. Apmokestinta buvo 2009 m. birželį, o ne 2008 m. lapkritį.

30 Dėl šio vėlavimo EMS privalėjo sumokėti 18 250,38 BGN sumą delspinigių.

31 Be to, mokesčių institucijos atsisakė leisti EMS pagal ZDDS 70 straipsnio 4 dalį pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nes minėta teise buvo naudojamas pasibaigus ZDDS 72 straipsnio 1 dalyje nustatytam terminui, ir ZDDS pakeitimo ir papildymo įstatymo, įsigaliojusio 2009 m. sausio 1 d., pereinamojo laikotarpio ir baigiamųjų nuostatų 18 straipsnis negalėjo būti taikomas.

32 Tiek *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“ Plovdiv* pateiktas administracinis skundas, tiek *Administrativen sad – grad Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas) pateiktas skundas buvo atmesti.

33 Šio teismo manymu, ZDDS 73a straipsnis yra materialinė nuostata, kuri taikoma nuo 2009 m. sausio 1 dienos. Jos galiojimas atgaline data numatytas ZDDS pakeitimo ir papildymo įstatymo, taip įsigaliojusio 2009 m. sausio 1 d., pereinamojo laikotarpio ir baigiamųjų nuostatų 18 straipsnio pirmoje pastraipoje. Pagal šį straipsnį registruoti asmenys per keturis mėnesius nuo šio įstatymo įsigaliojimo gali apskaičiuoti mokestį arba pasinaudoti teise į atskaitą, nes PVM atsirado prieš šį įsigaliojimą. Kadangi EMS nebuvo įregistruota įstatymo pereinamojo laikotarpio ir baigiamųjų nuostatų 18 straipsnio įsigaliojimo dieną, ji negali pasiremti šia nuostata, vadinas, neturi teisės į PVM atskaitą.

34 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad EMS nebuvo leista pasinaudoti teise į PVM apskaitą ne todėl, kad ji nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, bet kad praleido naikinamųjų terminų.

35 EMS dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausias administracinis teismas).

36 Šis teismas mano, kad buvo įsigyta Bendrijos viduje ir mokestinis tapo mokėtinas nuo 2008 m. lapkričio 14 d., kai buvo išrašytos sąskaitos faktūros. Ta aplinkybė, kad tą dieną EMS pagal ZDDS nebuvo registruota, nereiškia, jog prekės nebuvo įsigytos Bendrijos viduje.

37 *Varhoven administrativen sad* pažymi, kad registracijos pagal ZDDS pareiga, siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, pirmiausia grindžiama šio statymo 72 straipsnio 1 dalimi.

38 Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal naują ZDDS, kuris įsigaliojo 2009 m. sausio 1 d., 73a straipsnio Bulgarijos teisės aktų leidžiamas siekia per daug neapriboti teisės į atskaitą, kai kalbama apie atvirkštinį apmokestinimą, leisdamas pasinaudoti šia teise net praleidus šio statymo 72 straipsnyje nustatytą terminą, nes mokesčių administracija turi visus būtinius duomenis ir būtent suinteresuotasis asmuo, kaip tiekimo adresatas, turi sumokėti PVM. Šioje byloje mokesčių institucijos neginėjimui turėjo ši informacija, kuri, be to, buvo traukta į EMS apskaitą.

39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galiausiai nurodo, kad naujas terminas, per kurį apmokestinamieji asmenys gali pasinaudoti teise į atskaitą pagal ZDDS, įsigaliojusio 2010 m. sausio 1 d., 72 straipsnio 1 dalies pakeitimu, t. y. vietoje trijų mokestinių laikotarpių, einančių po laikotarpio, kurį atsirado teisė į atskaitą, – dvylika laikotarpių, reiškia, kad ankstesnis naikinamasis terminas buvo per trumpas ir apsunkino naudojimąsi teise į atskaitą.

40 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, šis terminas šioje byloje buvo sutrumpintas, nes EMS turėjo įsiregistruoti PVM tikslais prieš pasinaudodama savo teise į atskaitą, nors naikinamasis terminas jau buvo prasidėjęs. Šio teismo manymu, EMS buvo likęs tik momentas, kad pasinaudotų savo teise į atskaitą.

41 Tokiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 179 straipsnio 1 dalis, 180 ir 273 straipsnius ir 2008 m. gegužės 8 d. Teisingumo Teismo sprendime *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07) nagrinėtą veiksmingumo principą netiesioginiškai mokesčių srityje reikia aiškinti taip, kad jais leidžiamas toks naikinamasis terminas, kaip nagrinėjamoje pagrindinėje byloje nustatytas [ZDDS] (2008 m. redakcija) 72 straipsnio 1 dalyje, kuris, remiantis [ZDDS] pakeitimo ir papildymo statymo pereinamojo laikotarpio ir baigiamųjų nuostatų 18 straipsniu buvo pratęstas iki 2009 m. balandžio mėnesio pabaigos tik tiekimo gavėjams, kuriems prievolė apskaituoti mokestį atsirado iki 2009 m. sausio 1 d., atsižvelgiant į šias pagrindinės bylos aplinkybes:

– nacionaliniame teisėje nustatytą reikalavimą, kad įsigijimų Bendrijos viduje atlikęs ir pagal ZDDS neregistruotas asmuo turi savanoriškai registruotis, net jei nevykdo privalomos registracijos norint pasinaudoti teise į atskaitą sąlygą,

– naują ZDDS redakcijos, įsigaliojusios nuo 2009 m. sausio 1 d., 73a straipsnio nuostatą, pagal kurį teisė į atskaitą suteikiama neatsižvelgiant į tai, ar laikytasi ZDDS 72 straipsnio 1 dalyje nustatyto termino, kai prievolė apskaituoti mokestį atsiranda tiekimo gavėjui, jeigu tiekimas nebuvo nuslėptas ir apie jį yra duomenų apskaitoje,

– vėlesnį ZDDS, įsigaliojusio nuo 2010 m. sausio 1 d., 72 straipsnio 1 dalies pakeitimą, pagal kurį teise į atskaitą galima pasinaudoti mokestiniu laikotarpiu, kuriuo ši teisė atsirado arba vienu iš dvylikos paskesnių mokestinių laikotarpių?

2. Ar mokesčių neutralumo principą kaip pagrindinį principą, kuris svarbus bendros PVM

sistemos sukūrimui ir veikimui, reikia aiškinti taip, kad mokesčių patikrinimo praktika, kaip antai pagrindinėje byloje, kai pripažįstama, jog PVM apskaituotas per vėlavą, ir už tai kaip sankcija nustatomos palikanos ir, be to, paskiriama sankcija, kuria uždraudžiama teisė atskaityti, leidžiama konkrečiomis aplinkybėmis, kaip antai kasatoriaus atveju, ir kad tuomet reikia atsižvelgti į tai, kad sandoris nebūtų nuslopintas, apie jį būtų duomenų apskaitoje, mokesčių administracija turėtų reikalingos informacijos, nebūtų piktnaudžiaujama ir daroma žala biudžetui“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

42 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 179 straipsnio 1 dalis, 180 ir 273 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia tokį naikinamąjį terminą pasinaudoti teise atskaityti, kaip nagrinėjamas šioje pagrindinėje byloje.

43 Pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (visų pirma žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktų ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, 35 punktų).

44 Teisė atskaityti yra sudedamoji PVM reglamentuojančios sistemos dalis, kuri iš esmės negali būti ribojama (visų pirma žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktų; minėto Sprendimo *Ecotrade* 39 punktų ir 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 68 punktų ir nurodytų teismo praktikų).

45 Kaip matyti iš PVM direktyvos 167 straipsnio ir 179 straipsnio 1 dalies formuluočių, teisė atskaityti iš principo naudojama per tą patį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti mokestį.

46 Vis dėlto pagal šios direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, jeigu laikomasi tam tikrą nacionalinėje teisėje nustatytą sąlygą ir taisyklę (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Ecotrade* 42 ir 43 punktus).

47 Nors valstybės narės gali priimti priemones pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir išvengti sukčiavimo, jos neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-10385, 49 punktų ir minėto Sprendimo *Klub* 50 punktų).

48 Taip pat pažymėtina, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise atskaityti prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį apmokestinamojo asmens mokestiną situaciją, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nuginčyta neribotam laikui (minėto Sprendimo *Ecotrade* 44 punktų).

49 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad atvirkštinio apmokestinimo atveju naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę atskaityti, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms

(lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimosi teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (minuto Sprendimo *Ecotrade* 46 punktą ir nurodyta teismo praktiką).

50 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar toks naikinamasis terminas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nepadarą apmokestinamojo asmens naudojimosi teise į atskaitą praktiškai neįmanomo arba pernelyg sudėtingo.

51 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, nors įvertinti, ar nacionalinės priemonės atitinka Sąjungos teisę, šiuo atveju – veiksmingumo principą priklauso nacionaliniam teismui (pagal analogiją žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-7639, 30 punktą), tačiau Teisingumo Teismas turi jam pateikti naudingas gaires, kad jis galėtų išspręsti nagrinjamą ginčą (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Adam*, C-267/99, Rink. p. I-7467, 39 punktą ir minuto Sprendimo *Eon Aset Menidjunt* 49 punktą).

52 Siekiant įvertinti tokio naikinamojo terminą, reikia atsižvelgti į visą jo trukmę, kuri šioje byloje, be mokestinio laikotarpio, per kurį atsirado teisė į atskaitą, sudaro trys mokestiniai laikotarpiai. Pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus mokestinis laikotarpis yra lygus vienam mėnesiui.

53 Nors dėl paties tokio naikinamojo termino naudojimosi teise į atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, nes PVM direktyvos 167 straipsnis ir 179 straipsnio 1 dalis leidžia valstybėms narėms reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo savo teise į atskaitą pasinaudotų laikotarpiu, per kurį jam tokia teisė atsirado, jo atitiktis veiksmingumo principui turi būti išnagrinėta atsižvelgiant į visas šios bylos aplinkybes.

54 Be to, motyvai, kuriais remdamasis nacionalinis įstatymų leidėjas pakeitė minutą terminą, gali rodyti tai, jog jis jais galbūt siekė atsižvelgti į konkrečius apmokestinamiesiems asmenims naudojantis teise į atskaitą kylančius sunkumus.

55 Šiuo klausimu gali būti pažymėta, kad Bulgarijos įstatymų leidėjas pratęsė naikinamojo terminą, pirma, numatydamas ZDDS 73a straipsnyje galimybę atvirkštinio apmokestinimo atveju pasinaudoti teise į atskaitą neatsižvelgiant į tai, ar ZDDS 72 straipsnio 1 dalyje nustatyto termino buvo laikomasi, jei tiekimas nebuvo nuslėptas ir gavėjo apskaitoje yra duomenų apie jį, ir, antra, pakeisdamas minutą 72 straipsnio 1 dalį taip, kad šia teise į atskaitą būtų galima pasinaudoti per vieną iš dvylikos mokestinių mėnesių, einančių po pirminio laikotarpio.

56 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išsiaiškinti, ar apmokestinamojo asmens traukimas į PVM registrą būtų vykdytas per tą patį naikinamojo terminą. Jei taip, tai turi būti atsižvelgta.

57 Kaip tai matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, registracija, kaip teisės į atskaitą pasinaudojimo sąlyga, laikoma atlikta, kai ji patvirtinama, o ne nuo prašymo registruoti pateikimo datos.

58 Todėl tai, ar praktiškai naudojimosi teise į atskaitą per naikinamojo terminą netapo neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, priklauso nuo registracijos procedūros trukmės.

59 Kaip nurodyta šio sprendimo 40 punkte, nagrinėjamoje pagrindinėje byloje EMS po registracijos patvirtinimo iš tiesų liko tik vienas mėnuo.

60 Reikia pažymėti, kad apmokestinamojo asmens pareiga pranešti, kada jis pradeda veiklą,

numatyta PVM direktyvos 213 ir 214 straipsniuose, yra ne veiksmas, dėl kurio atsiranda teisė? ? atskaitė, o tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais (žr. minėto Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* 50 punkt?).

61 Be to, valstybės narės nustatyti formalumai, kurių privalo laikytis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų ?gyvendinti teisė ? PVM atskaitė, neturėtų viršyti to, kas griežtai būtina, siekiant tinkamai kontroliuoti atvirkštinio apmokestinimo procedūrą (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépítő*, C-392/09, Rink. p. I-8791, 38 punktą).

62 Taip pat buvo nuspręsta, jog PVM neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė ? pirkimo PVM atskaitė, jeigu esminiai reikalavimai ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykdo kai kurių formalių reikalavimų. Kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamą prekių ar paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomas sąlygas, galinčias naudojimąsi šia teise padaryti ne?manomą (žr. minėto Sprendimo *Ecotrade* 63 ir 64 punktus; minėto Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* 42 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 35 punktą).

63 Iš to matyti, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo nėra ?siregistravęs kaip PVM mokėtojas, negali iš jo atimti teisės ? atskaitė, nes esminiai būtini reikalavimai siekiant pasinaudoti šia teise ?vykdyti.

64 Todėl ? pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 179 straipsnio 1 dalies, 180 ir 273 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia tokio naikinamojo termino pasinaudoti teise ? atskaitė, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, jei dėl jo naudojimąsi šia teise netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sudėtingas. Tai turi ?vertinti nacionalinis teismas, kuris visų pirma gali atsižvelgti ? tai, kad vėliau naikinamasis terminas, kaip ir registracijos PVM tikslais procedūros, kuri turi būti ?vykdyta per tą patį terminą, siekiant pasinaudoti teise ? atskaitė, trukmė, buvo pratęstas.

Dėl antrojo klausimo

65 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar mokesčių neutralumo principas draudžia sankciją, kuria atsisakoma suteikti teisė ? PVM atskaitė ir ?pareigoti sumokėti palėkanas, kai mokestis buvo sumokėtas pavėluotai.

66 Visų pirma reikia pažymėti, kad panašu, jog pateikiant šį klausimą neatsižvelgiama ? tai, ar naikinamasis terminas pasinaudoti teise ? atskaitė buvo praleistas.

67 Šiuo klausimu primintina, kad nors valstybės narės, kai nesilaikoma ?pareigojimų, gali nustatyti sankcijas, siekdamos tinkamai rinkti PVM ir užkirsti kelią sukčiavimui, jos neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Ecotrade* 65 ir 67 punktus ir minėto Sprendimo *Dankowski* 37 punktą).

68 Kalbant apie sankciją, kuria visiškai atsisakoma suteikti teisė ? atskaitė, pažymėtina, kad bendra PVM sistema, kaip matyti iš šio sprendimo 43 punkto, siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, kuris apmokestinamajam asmeniui suponuoja tai, kad yra galimybė pagal PVM direktyvos 167 straipsnį atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM vykdant bet kokią ekonominę veiklą.

69 Valstybės narės pagal proporcingumo principą privalo imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams, pavyzdžiui, pagrindiniam teisės ? PVM

atskait? principui (žr. 2008 m. birželio 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 23 punkt?).

70 Atsižvelgiant ? svarbi? teis?s ? atskait? viet? bendroje PVM sistemoje, tokia sankcija b?t? neproporcinga, jei paaišk?t?, jog jokios žalos valstyb?s biudžetui ar piktnaudžiavimo juo nebuvo nustatyta.

71 Iš ties?, kaip matyti iš 62 punkte nurodytos teismo praktikos, nuo pirkimo PVM atleidžiama, jeigu ?vykdomi esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaik? tam tikr? formali? reikalavim?. Kitaip b?t? tik tuomet, jeigu toki? formali? reikalavim? pažeidimas neleist? pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai ?vykdyti (pagal analogij? žr. 2007 m. rugs?jo 29 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 31 punkt?).

72 Iš sprendimo d?l nutarties pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje tiekimas Bendrijos viduje nebuvo nusl?ptas ir apie j? yra duomen? apmokestinamojo asmens apskaitoje. Mokes?i? institucija turi reikiamus duomenis, kuriais remdamasi ji iš principo gali patikrinti, ar esminiai reikalavimai iš ties? ?vykdyti, o tai bet kuriuo atveju turi nustatyti nacionalinis teismas.

73 Žinoma, valstyb?s nar?s gali tam tikromis s?lygomis ?kin?s operacijos Bendrijos viduje sl?pim? laikyti bandymu suk?iauti PVM srityje ir tokiu atveju taikyti savo vidaus teis?je numatytas baudas arba pinigines sankcijas, tik jei jos yra proporcingos pažeidimo sunkumui (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Collée* 40 punkt?).

74 Ta?iau pav?luotas PVM sumok?jimas negali b?ti *per se* prilyginamas suk?iavimui, kuriam esant nagrin?jama sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkam? PVM direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? laikym?si, b?t? ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštaraut? šiomis nuostatomis siekiamam tikslui, ir objektyvi? aplinkybi? visuma taip pat tur?t? patvirtinti, jog nagrin?jamo sandorio pagrindinis tikslas ?gyti mokestin? pranašum? (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 74 ir 75 punktus ir min?to Sprendimo *Klub* 49 punkt?).

75 Delspinigį sumok?jimas gali b?ti pakankama sankcija, jei ji nevirsija to, kas b?tina siekiant šio sprendimo 67 punkte priminto tikslo išvengti suk?iavimo ir užtikrinti teising? PVM surinkim?.

76 Kaip matyti iš šio sprendimo 68 ir paskesni? punkt?, tokia sankcija b?t? neproporcinga, jei bendra reikalaujam? sumok?ti delspinigį suma b?t? lygi atskaitytinam mokes?iui, nes tokiu atveju apmokestinamasis asmuo iš esm?s netekt? teis?s ? atskait?. Sankcijos proporcingum? turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

77 Taigi ? antr?j? klausim? reikia atsakyti: mokes?i? neutralumo principas draudžia taikyti sankcij?, kuria atsisakoma suteikti teis? ? atskait? pav?luotai sumok?jus PVM, bet nedraudžia reikalauti sumok?ti delspinigius, jei šia sankcija nepažeidžiamas proporcingumo principas, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

78 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 179 straipsnio 1 dalies, 180 ir 273 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia naikinamojo termino, taikomo siekiant pasinaudoti tokia teise – atskaita, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, jei dėl jo naudojimosi šia teise netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas. Tai turi būti vertinti nacionalinis teismas, kuris visų pirma gali atsižvelgti į tai, kad vėliau naikinamasis terminas, kaip ir registracijos PVM tikslais procedūros, kuri turi būti vykdyta per tą patį terminą siekiant pasinaudoti teise – atskaita, trukmė, buvo pratęstas.

2. Mokesčio neutralumo principas draudžia taikyti sankciją, kuria atsisakoma suteikti teisę – atskaita pavuotai sumokėjus PVM, bet nedraudžia reikalauti sumokėti delspinigius, jei šia sankcija nepažeidžiamas proporcingumo principas, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.