

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. balandžio 26 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Pirkimo mokesčio atskaita – Teisė susigrąžinti PVM – Sandoriai, vykdyti per mokestinį laikotarpį, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas – Nacionalinės teisės aktai – Apmokestinamojo asmens galimybė ištaisyti mokesčių deklaracijas, dėl kurių jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas – Nebuvimas – Veiksmingumo principas – Mokesčių neutralumas – Teisinis saugumas“

Byloje C-81/17

dėl *Curtea de Apel Suceava* (Suavos apeliacinis teismas, Rumunija) 2017 m. sausio 23 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. vasario 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

**Zabrus Siret SRL**

prieš

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava**

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Vajda, teisėjai E. Juhász (pranešėjas) ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R. Radu, C. M. Florescu ir R. Mangu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir L. Radu Bouyon,

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/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) nuostat? ir mokes?i? neutralumo bei proporcingumo princip? i?ai?kinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Zabrus Zabrus SRL* (toliau – *Zabrus*) ir *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava* (Regionin? Jasai vieš?j? finans? generalin? direkcija – Su?avos provincijos vieš?j? finans? administracija, Rumunija) (toliau – generalin? direkcija) gin?? d?l apmokestinamojo asmens galimyb?s i?taisyti esmines prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) deklaracij? klaidas, kad gal?t? atskaityti PVM.

## **Teisinis pagrindas**

### **S?jungos teis?**

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5 Pagal PVM direktyvos 179 straipsnio pirm? pastraip? „apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?“.

6 Šios direktyvos 180 straipsnis suformuluotas taip:

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

7 Pagal PVM direktyvos 182 straipsn? „valstyb?s nar?s nustato išsamias 180 ir 181 straipsni? taikymo taisykles“.

8 PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyta:

„Kai tam tikr? mokestin? laikotarp? atskaityta PVM suma viršija mok?tino PVM sum?, valstyb?s nar?s gali arba gr?žinti š? skirtum?, arba j? perkelti ? kit? laikotarp? j? pa?i? nustatytomis s?lygomis.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali atsisakyti gr?žinti ar perkelti skirtum?, jei jo suma nedidel?.“

9 Šios direktyvos 250 straipsnyje nustatyta:

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

2. Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad 1 dalyje nurodyta deklaracija būtų pateikiama elektroninomis priemonėmis laikantis jų nustatytų sąlygų.“

10 Minutos direktyvos 252 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM deklaracijos pateikimo terminą nustato valstybės narės. Šis laikotarpis negali būti ilgesnis kaip du mėnesiai po kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.

2. Valstybės narės nustato vieno, dviejų ar trijų mėnesių mokestinius laikotarpius.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius mokestinius laikotarpius, jei jie nėra ilgesni nei vien[i] metai.“

### Rumunijos teisė

11 Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu galiojusios *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (Vyriausybės potvarkis Nr. 92/2003 dėl mokesčių procedūros kodekso, *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 863, 2005 m. rugsėjo 26 d.) redakcijos (toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 84 straipsnyje „Mokesčių deklaracijų taisymas“ numatyta:

„(1) Mokesčių deklaracijas apmokestinamasis asmuo gali keisti savo iniciatyva iki termino nustatyti mokestinius įsipareigojimus pabaigos.

(2) Mokesčių deklaracijas apmokestinamasis asmuo gali taisyti kiekvieną kartą nustatęs klaidą pirminėje deklaracijoje, pateikdamas patikslintą deklaraciją.

(3) [PVM] atveju su mokesčiu susijusi klaidų deklaracijose ištaisymas atliekamas pagal *Codul fiscal* [Mokesčių kodeksas] nuostatas. Su [PVM] susijusios esminės deklaracijos klaidos ištaisomos laikantis *Agenția Națională de Administrare Fiscală* [Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra (ANAF)] prezidento sprendimu patvirtintos tvarkos.

(4) Mokesčių deklaracijos negali būti pateiktos ir negali būti taisomos po paskesnio patikrinimo išlygos panaikinimo, išskyrus situacijas, kai ištaisymas turi būti padarytas įgyvendinant įstatyme, kuris įpareigoja ištaisyti mokesčio bazę ir (arba) atitinkamą mokestį, nustatytas sąlygas ar jų neįgyvendinant.

(5) „Klaidos“ šiame straipsnyje reiškia klaidas, susijusias su mokesčių ir rinkliavų, apmokestinamo turto ir pajamų dydžiu ar bet kokiais kitais mokesčio bazės aspektais.

(6) Mokesčius administruojančios institucijos neatsižvelgia į atliekant mokestinį patikrinimą mokesčių mokėtojo pateiktas ar ištaisytas mokesčių deklaracijas, susijusias su laikotarpiais ir mokesčiais, rinkliavomis bei kitomis pajamomis, kurie tikrinami per mokestinį patikrinimą.“

12 Mokesčių procedūros kodekso 105 straipsnyje „Mokestinio patikrinimo tvarka“ nustatyta:

„<...>

(3) Mokestinis patikrinimas atliekamas vienintelį kartą dėl kiekvieno mokesčio, rinkliavos ar kitos į bendrąjį konsoliduotą biudžetą mokėtinų sumos ir dėl kiekvieno mokestinio laikotarpio.

<...>

(5) Mokestinis patikrinimas atliekamas laikantis nepriklausomumo, vientisumo, savarankiškumo, hierarchijos ir decentralizavimo principų.

<...>

(8) Po mokestinio patikrinimo apmokestinamasis asmuo turi pateikti rašytinį pareiškimą, patvirtinantį, kad mokestiniam patikrinimui buvo pateikti visi reikalingi dokumentai ir informacija.

(9) Apmokestinamasis asmuo per mokestinį patikrinimą atlikusios institucijos nustatytą laiką ir nustatytomis sąlygomis turi imtis priemonių, numatytų po mokestinio patikrinimo priimtame administraciniame akte.“

13 Šio kodekso 105bis straipsnis „Peržiūros tvarka“ išdėstyta taip:

„(1) Nukrypstant nuo 105 straipsnio 3 dalies nuostatų, mokesčių inspektorius gali iš naujo atlikti konkretaus laikotarpio patikrinimą.

(2) „Naujas patikrinimas“ – mokestinis patikrinimas, atliktas paaiškėjus papildomai informacijai, kurios mokesčių inspektorius nežinojo atliekant patikrinimą ir kuri gali turėti tokios patikrinimo baigtį.

(3) „Papildoma informacija“ – informacija, dokumentai ar kita rašytinė medžiaga, gauti po kryžminės patikros, apie kurią nebuvo iš anksto pranešta, ar baudžiamąjį bylą nagrinįjančią organą arba kitą valdžios instituciją pateikti mokesčius administruojantys institucijai arba patikrinimą atliekančios institucijos gauti bet koku kitu būdu ir galintys pakeisti ankstesnio mokestinio patikrinimo rezultatus.

(4) Pradėdama naujo patikrinimo procedūrą mokestinį patikrinimą atliekanti institucija turi pranešti apmokestinamajam asmeniui apie sprendimą pradėti naują patikrinimą, kuris gali būti apskųstas šiame kodekse numatytomis sąlygomis. Nuostatos, susijusios su pranešimo apie patikrinimą turiniu ir jo pateikimu *mutatis mutandis* taikomos ir sprendimui dėl naujo patikrinimo.“

14 Minuto kodekso 106 straipsnio „Apmokestinamojo asmens pareiga bendradarbiauti“ 1 dalyje numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi pareigą bendradarbiauti nustatant mokestinio pobūdžio faktines aplinkybes. Jis mokestinio patikrinimo vietoje privalo pateikti mokestiniu požiriu reikšmingą informaciją, visus dokumentus ir kitus būtinus rodymus, leidžiančius suprasti faktinę situaciją.

15 2007 m. gegužės 14 d. *Ordinul nr. ° 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată* (Potvarkis Nr. 179 patvirtinantis esminį klaidų pridėtinės vertės mokesčio deklaracijose ištaisymo gaires, toliau – Potvarkis 179/2007) 1, 3.1, 4.1 ir 4.2 punktuose nustatyta:

„1. PVM mokėtojų pateiktos [PVM] deklaracijų esmines klaidas gali taisyti kompetentinga mokesčius administruojanti institucija savo iniciatyva arba apmokestinamojo asmens prašymu.

<...>

3.1. [PVM] deklaracijos esminės klaidos gali būti taisomos 5 metus, skaičiuojamus nuo kitų metų, kada buvo pateikta taisytina deklaracija, sausio 1 d.

<...>

4.1. Pagal šias taisykles [PVM] deklaracijos taisyti negalima už laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas ar yra atliekamas mokestinis patikrinimas.

4.2. Nukrypstant nuo 4.1 punkto, [PVM] deklaracijos esminės klaidos gali būti taisomos remiantis mokestinį patikrinimą atlikusios institucijos priimto akto nuostatomis. Tokiu atveju apmokestinamojo asmens prašymas leisti ištaisyti esmines klaidas pateikiamas kartu su mokestinį patikrinimą atlikusios institucijos priimto akto kopija ir originalu.“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

16 Vėmonėje *Zabrus* buvo atliktas PVM mokestinis patikrinimas dėl 2014 m. gegužės 1 d.–2014 m. lapkričio 30 d. laikotarpio. Šis patikrinimas užbaigtas 2015 m. sausio 26 d. aktu.

17 2015 m. gegužės 25 d. *Zabrus* pateikė PVM deklaraciją už 2015 m. balandžio mėn., ji pasirinko susigrąžinti šį mokestį. Todėl ji paprašė grąžinti dvi sumas, atitinkamai 39 637 Rumunijos lėjų (RON) ir 26 627 RON. Pirmoji suma šioje deklaracijoje įrašyta po to, kai buvo užbaigtas minėtas mokestinis patikrinimas, ištaisyti įrašą apskaitoje, pagal kurį įskaitytas PVM už 2014 m. liepos mėn. Antroji suma atsirado dėl ištaisyimų, padarytų 2015 m. vasario mėn., susijusių su 2014 m. įvykdytais sandoriais, dėl kurių patvirtinamus dokumentus *Zabrus* apskaitoje nurodė tik atlikus minėtą patikrinimą.

18 Vėliau *Zabrus* buvo atliktas mokestinis patikrinimas, apimantis mokestinį laikotarpį nuo 2014 m. gruodžio 1 d. iki 2015 m. balandžio 30 d. Šis patikrinimas užbaigtas 2015 m. liepos 9 d. aktu.

19 Mokesčių institucijos atsisakė grąžinti 39 637 RON ir 26 627 RON PVM, nes prašomos grąžinti sumos susijusios su sandoriais, įvykdytais ankstesniu nei tirtas mokestiniu laikotarpiu, dėl kurio jau buvo atliktas PVM mokestinis patikrinimas, pasibaigęs 2015 m. sausio 26 d. Jos nurodė, kad pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus vieno mokestinio patikrinimo principas draudžia grąžinti *Zabrus* prašomas sumas, nes, kalbant apie tikrintą laikotarpį, nebuvo nustatyta jokio su PVM mokėjimu susijusio pažeidimo, o patikrinimą atlikusi institucija nepriėmė jokio akto, įpareigojančio *Zabrus* imtis priemonių.

20 Grėsdama savo teisę PVM grąžinimą *Zabrus* nesėkmingai išbandė įvairias administracines procedūras. Konkrečiai kalbant tiek jos prašymas atlikti naują 2014 m. gegužės 1 d.–2014 m. lapkričio 30 d. laikotarpio mokestinį patikrinimą, tiek jos prašymas dėl esminės klaidos ištaisyto 2014 m. gegužės – spalio mėn. PVM deklaracijose buvo atmesti.

21 2015 m. spalio 22 d. *Zabrus* pateikė *Tribunalul Suceava* (Suėavos teismas, Rumunija) ieškinį dėl generalinės direkcijos sprendimo atmesti prašymą grąžinti minėtas PVM sumas. Savo ieškinyje *Zabrus* pažymėjo, kad PVM atskaita yra mokesčio mokėtojo teisė, kuri negali būti ribojama, jei tenkinami esminiai reikalavimai, net jei ir nebuvo laikytasi tam tikrų formalių reikalavimų. Taip pat ji pažymėjo, kad mokesčius administruojančių institucijų atsisakymas patikrinti PVM, grindžiamas vieno patikrinimo principu, reiškia teisės į atskaitą nesuteikimą nustatant papildomas esmines ir formalias sąlygas, neatitinkančias Sąjungos teisės, ir kad tai yra neproporcinga ir apmokestinamajam asmeniui nepagrįstai brangi priemonė.

22 Generalinė direkcija nurodė, kad, remiantis *Codul de Procedură Fiscală* (Mokesčių

procedūros kodeksas) ir Potvarkiu Nr. 179/2007, laikotarpio, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, sandoriai negali būti taisomi ar iš naujo tikrinami, nebent tai atliekama mokesčių administruojančios institucijos iniciatyva, kai bendradarbiaujant su kitomis institucijomis ar dėl po pirma atlikto patikrinimo priimto administracinio akto gaunama naujos informacijos. Vis dėlto šiuo atveju taip nėra.

23 2016 m. kovo 31 d. Sprendimu *Tribunalul Suceava* (Suavos teismas) atmetė *Zabrus* ieškinį kaip nepagrįstą, nes tam, kad būtų naujai patikrintas laikotarpis, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, reikalinga nauja informacija, palyginti su ta, kuri jau buvo patikrinta ir kurios neturėjo valdžios institucijos, atlikdamos pirmą patikrinimą, o ši informacija neturi būti pateikta pavuolui dėl tikrinamo apmokestinamojo asmens ar mokesčių administravimo institucijos kaltės.

24 Šis teismas nusprendė, kad vieno patikrinimo principas ir teisinis santykių tikrumo principas būtų pažeisti, jei po patikrinimo būtų galima pateikti patvirtintus dokumentus arba atsižvelgti į apskaitos klaidas, keičiančias grąžintiną sumą, remiantis kitokiomis sąlygomis, nei aiškiai teisės aktų leidėjo nustatytos šioje srityje. Jis taip pat nurodė, kad teisės į atskaitų praradimas nėra neproporcingas, nes apskaitos klaidų padarį ir patvirtintus dokumentus vėliau atrado *Zabrus*.

25 Minutas teismas taip pat pažymėjo, kad gražintino 39 637 RON PVM apskaitos klaida ir vėlesnis patvirtinantis dokumentų PVM deklaracijai dėl 26 627 RON atradimas yra ne papildoma informacija, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę, o esminės PVM deklaracijos klaidos, kurios neb gali būti ištaisytos, nes po 2014 m. gegužės 1 d.–2014 m. lapkričio 30 d. laikotarpio mokestinio patikrinimo, užbaigto 2015 m. sausio 26 d. aktu, nenustačius neatitikimų, galintis turėti tokios PVM apmokestinamajai vertei, nebuvo priimta akto, pareigojančio *Zabrus* imtis priemonių, leidžiančių daryti pakeitimus.

26 2016 m. kovo 31 d. *Zabrus* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Curtea de Apel Suceava* (Suavos apeliacinis teismas), jame nurodė, kad negalima suteikti teisės į PVM grąžinimą nustatant papildomas esmines ar formas sąlygas, kaip antai nacionalinės teisės aktuose nustatytas sąlygas dėl esminio klaidų ištaisymo ar laikotarpio, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, naujo patikrinimo. Remdamasi mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais *Zabrus* nurodė, kad mokesčius administruojančių institucijų pateiktas perteklinis išaiškinimas, kurį patvirtino ir bylų pirmojoje instancijoje nagrinėjus teismas, panaikino jos teisę į PVM atskaitą, pažeidžiant PVM direktyvą.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *Zabrus* negali remtis Teisingumo Teismo jurisprudencija mokesčių neutralumo srityje, nes teisė į PVM atskaitą buvo atsisakyta jai suteikti dėl vieno patikrinimo principo, išplaukiančio iš teisinio saugumo principo, kuris pripažintas ir saugomas Sąjungos teisėje ir Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad taip pat reikia atsižvelgti į nacionalinės teisės aktuose numatytą galimybę naujai patikrinti laikotarpį, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, tačiau tokia galimybė įmanoma tik mokesčių institucijų iniciatyva, jei vėliau bendradarbiaujant valstybinėms institucijoms gaunama papildomos informacijos (ši nuostata Teisingumo Teismas yra pripažinęs suderinama su Sąjungos teise 2014 m. vasario 6 d. Sprendime *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50)).

29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad neutralumo, proporcingumo ir teisinio saugumo principai šiuo atveju turi būti vertinami atsižvelgiant ne tik į *Zabrus* rūpestingumo stoką, bet ir į aplinkybę, kad pažymas dėl įskaitymo ir grąžinimo išrašų municipalinis mokesčių skyrius.

30 Tokiomis aplinkybomis *Curtea de Apel Suceava* (Suavos apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyva ir mokes?i? neutralumo bei proporcingumo principai draudžia tokiomis aplinkybomis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, taikyti toki? administracin? praktik? ir (arba) taip aiškinti nacionalin?s teis?s nuostatas, jog neleidžiama patikrinti ir suteikti teis?s ? PVM atskait? už sandorius, ?vykdytus prieš tikrinam?j? laikotarp? ?jus? laikotarp?, d?l kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, per kur? j? atlikusios mokes?ius administruojan?ios institucijos nenustat? neatitikim?, galin?i? tur?ti ?takos PVM apmokestinamajai vertei, nepaisant to, kad tos nuostatos gali b?ti aiškinamos taip, jog mokes?ius administruojan?ios institucijos gali perži?r?ti laikotarp?, d?l kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, remdamosi papildoma informacija v?liau gauta bendradarbiaujant su valdžios ir kitomis valstyb?s institucijomis?

2. Ar [PVM] direktyva ir mokes?i? neutralumo bei proporcingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybomis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kurios neleidžia taisyti esmini? PVM deklaracijose už mokestinius laikotarpius, d?l kuri? buvo atliktas mokestinis patikrinimas, esan?i? klaid?, išskyrus tuos atvejus, kai ištaisymas atliekamas remiantis ankstesn? mokestin? patikrinim? atlikusios institucijos priimto administracinio akto nuostatomis?“

### **D?l prejudicini? klausim?**

31 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 167, 168, 179, 180 ir 182 straipsniai, veiksmingumo, mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad jie draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos nukrypstant nuo nacionalin?je teis?je numatyto 5 met? senaties termino taisyti PVM deklaracijas, neleidžiama tokiomis aplinkybomis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, apmokestinamajam asmeniui daryti tokius taisymus, suteikian?ius galimyb? pasinaudoti teise ? atskait?, jei toks taisymas susij?s su laikotarpiu, d?l kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas.

32 D?l teis?s ? atskait? reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už j? ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s akt? leid?jo nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 37 punkt? ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 35 punkt?).

33 Kaip ne kart? pažym?jo Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 38 punkt? ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 36 punkt?).

34 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 39 punkt? ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 37 punkt?).

35 Nors tam, kad būtų suteikta teisė? PVM atskait?, turi būti tenkinamos esminės ir formos sąlygos, numatytos PVM direktyvoje, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionaliniam teismui kyla klausimas tik dėl to, jog suteikti teisė? atskait? buvo atsisakyta dėl apmokestinamojo asmens negalėjimo taisyti savo PVM deklaracij?, nes prašymas taisyti buvo susijęs su laikotarpiu, dėl kurio jau buvo užbaigtas mokestinis patikrinimas.

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 167 straipsnį ir 179 straipsnio pirmą pastraipį, teise? atskait? iš principo naudojama per tą patį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti mokestį.

37 Vis dėlto pagal minėtąsias direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, 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 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

38 Šiuo klausimu pažymėtina, jog iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise? atskait? prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negalėtų būti ginijama neribotą laiką. Todėl naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisė? atskait?, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva nustatyta tvarka, 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) (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 46 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

39 Šiuo atveju iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytą nacionalinę teisės aktą matyti, kad teisei? PVM atskait? rumunų teisėje taikomas bendras 5 metų senaties terminas. Vis dėlto, jei atliekamas mokestinis patikrinimas, teisei? atskait? taikomas trumpesnis naikinamasis terminas. Iš tikrųjų apmokestinamasis asmuo nebegali taisyti mokestinį laikotarpį, dėl kurio mokesčių institucijos atliko patikrinimus, PVM deklaraciją. Taigi tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo negali ištaisyti savo PVM deklaraciją. Rumunijos vyriausybės tvirtina, kad šis ribojimas susijęs su vieno patikrinimo principu, o teisinio saugumo principas reikalauja, kad toks patikrinimas būtų vienintelis.

40 Nors iš kartu su prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos neišplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai PVM srityje numato kitokią tvarką nei nacionalinėje teisėje numatyta tvarka kitose mokesčių srityse, veiksmingumo principas draudžia tokį reglamentavimą, jeigu jis tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, net jei nesibaigęs minėtuose teisės aktuose numatytas 5 metų naikinamasis terminas, gali atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę ištaisyti savo PVM deklaracijas, kai dėl šio apmokestinamojo asmens jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas dėl su minėtu ištaisymu susijusio laikotarpio.

41 Iš tikrųjų, kai mokestinis patikrinimas, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis, pradedamas iš karto pateikus mokesčių deklaraciją arba po trumpo laiko nuo šio pateikimo, apmokestinamasis asmuo pagal tokį reglamentavimą praranda galimybę pataisyti PVM deklaraciją, todėl pasinaudojimas teise? PVM atskait? jam tampa neįmanomas arba labai sunkiai įgyvendinamas.

- 42 Taigi tai, kad nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, atima iš apmokestinamojo asmens galimyb? ištaisyti savo PVM deklaracij?, sutrumpinant tam skirt? termin?, yra nesuderinama su veiksmingumo principu.
- 43 Be to, mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principai taip pat draudžia tokius teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje.
- 44 Remiantis jurisprudencija PVM neutralumo principas reikalauja, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykdo kai kuri? formos reikalavim? (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 45 punkt?).
- 45 Vis dėlto pagrindin?je byloje b?tent tam tikr? formos reikalavim?, numatyt? aptariamoje nacionalin?je teis?je, nesilaikymas l?m? atsisakym? leisti *Zabrus* atskaityti PVM, nors ši bendrov? praš? leisti ištaisyti savo deklaracijas, kad ?rodyt?, jog esmin?s s?lygos dviej? sum? atskaitai tenkinamos.
- 46 Formos reikalavim?, kuriuos galima ištaisyti, nesilaikymas negali pakenkti PVM sistemos veikimui.
- 47 Taigi dėl nacionalin?s teis?s akt?, nagrin?jam? pagrindin?je byloje, taikymo dal? PVM visada tur?s sumok?ti apmokestinamasis asmuo, o tai neatitinka šio sprendimo 34 punkte nurodytos jurisprudencijos.
- 48 Dėl proporcingumo principo pažym?tina, kad iš tikr?j? nacionalin?s teis?s akt? leid?jas turi galimyb? už formos reikalavim? nesilaikym? nustatyti sankcijas, kurios skatint? apmokestinamuosius asmenis laikytis min?t? reikalavim? ir taip užtikrinti PVM sistemos veikim?.
- 49 Administracin? piniginių bauda gali b?ti taikoma ner?pestingam apmokestinamajam asmeniui, kuris ištaiso PVM deklaracij?, remdamasis teise ? PVM atskait? patvirtinan?iais dokumentais, kuriuos jis tur?jo pateikdamas šio mokes?io deklaracij? arba po to, kai buvo nustatyta apskaitos klaida, kei?ianti gražintino PVM sum?.
- 50 Vis dėlto valstyb?s nar?s pagal proporcingumo princip? privalo imtis toki? priemoni?, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teis?s akt? tikslus, kuo mažiau prieštaraut? Sąjungos teis?s akt? leid?jo nustatytiems principams, pavyzdžiui, pagrindiniam teis?s ? PVM atskait? principui (žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C?25/07, EU:C:2008:395, 23 punkt?).
- 51 Todėl esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, atsižvelgiant ? svarbi? teis?s ? atskait? viet? bendroje PVM sistemoje, tokia sankcija, kaip visiškas atsisakymas suteikti teis? ? atskait? yra neproporcinga, jei nebuvo nustatyta nei suk?iavimo, nei neigiamo poveikio valstyb?s biudžetui (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 70 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 52 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagoje negalima daryti išvados, kad buvo suk?iavimo rizika ar padarytas neigiamas poveikis valstyb?s biudžetui.
- 53 Galiausiai reikia atmesti Rumunijos vyriausyb?s argument?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai, grindžiami vieno patikrinimo principu, išplaukia iš teisinio saugumo principo.
- 54 Tokia nacionalin? mokesstinio patikrinimo tvarka, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, kuri neleidžia apmokestinamajam asmeniui ištaisyti savo PVM deklaracijos, nors toks ištaisymas

manomas, kai jis atliekamas vykdamas mokesčių institucijai aktas, taip pat mokesčių institucijai, turinčiai naujos informacijos, galimybę atlikti naują patikrinimą, nėra skirta apsaugoti mokesčių mokėtojų teises ir neatrodo, kad ji skirta teisinio saugumo principui užtikrinti. Iš tikrųjų tokia tvarka su minėtomis išimtimis iš esmės skirta užtikrinti mokestinių patikrinimų veiksmingumui ir nacionalinio administratoriaus veikimui.

55 Jokios kitos išvados negalima daryti iš 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50). Iš tikrųjų iš šio sprendimo matyti, kad apmokestinamasis asmuo per naikinamąjį terminą negali remtis teisinio saugumo principu, ginčydamas mokesčių institucijai sprendimo, kuriuo, nepasibaigus naikinamajam terminui ir atlikus naują patikrinimą, atšaukiamas sprendimas, pripažįstantis apmokestinamajam asmeniui teisę PVM atskaitai, ir pareikalaujama sumokėti šį mokestį bei palūkanas (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51 punktą). Tačiau iš šio sprendimo negalima daryti išvados, kad mokesčių institucijos nepasibaigus naikinamajam terminui gali remtis tuo pačiu principu ginčydamas apmokestinamojo asmens laikotarpio, dėl kurio buvo atliktas patikrinimas PVM deklaracijos ištaisymą.

56 Tokiomis aplinkybėmis pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167, 168, 179, 180 ir 182 straipsniai, veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos nukrypstant nuo nacionalinėje teisėje numatyto 5 metų senaties termino taisyti PVM deklaracijas neleidžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamajam asmeniui daryti tokius taisymus, suteikiantis galimybę pasinaudoti teise atskaitai, jei toks taisymas susijęs su laikotarpiu, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

57 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. 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, 168, 179, 180 ir 182 straipsniai, veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos nukrypstant nuo nacionalinėje teisėje numatyto 5 metų senaties termino taisyti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaracijas neleidžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamajam asmeniui daryti tokius taisymus, suteikiantis galimybę pasinaudoti teise atskaitai, jei toks taisymas susijęs su laikotarpiu, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: rumunų.