

62016CJ0533

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. kovo 21 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167–171 straipsniai – Teisė į PVM atskaitą – Teisė į PVM grąžinimą apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje – 178 straipsnio a punktas – Naudojimosi teise į PVM atskaitą taisyklės – Direktyva 2008/9/EB – PVM grąžinimo taisyklės – Naikinamasis terminas – Mokesčių neutralumo principas – Praėjus keleriems metams po nagrinėjamo prekių tiekimo sumokėtas PVM ir jį nurodant išrašytos sąskaitos faktūros – Atsisakymas leisti pasinaudoti teise į grąžinimą dėl to, kad baigėsi naikinamasis terminas, kuris prasidėjo nuo prekių tiekimo dienos“

Byloje C-533/16

dėl Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. rugsėjo 29 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. spalio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Volkswagen AG

prieš

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, atstovaujamo F. Imrecze,

–

Slovakijos vyriausybė, atstovaujamos B. Ricziová,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos A. Tokár, R. Lyal ir M. Owsiany-Hornung,

susipažin? su 2017 m. spalio 26 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 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, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11) (toliau – Direktyva 2006/112), 167 straipsnio ir 178 straipsnio a punkto, 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatan?ios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 41 straipsnio, taip pat mokes?i? neutralumo ir proporcingumo princip? išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Volkswagen AG ir Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos finans? direktoratas) gin?? d?l šios institucijos atsisakymo patenkinti dal? prašymo gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) d?l naikinamojo termino pasibaigimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Direktyva 2006/112

3

Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

4

Pagal šios direktyvos 167 straipsn? „teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM“.

5

Min?tos 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)

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

<...>“

6

Direktyvos 2006/112 169 straipsnyje numatyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę tame straipsnyje nurodyto PVM atskaitai, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a)

vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribą vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje;

<...>“

7

Šios direktyvos 170 straipsnyje nustatyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta <...> Direktyvos 2008/9/EB 2 straipsnio 1 punkte ir 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra sąsisteigų valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a)

vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

<...>“

8

Minėtos direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra sąsisteigų kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje 2008/9/EB nustatytas išsamias taisykles.“

9

Direktyvos 2006/112 X antraštinėje dalyje yra 4 skyrius „Teisės atskaitai gyvendinimo taisyklės“. Šios direktyvos 178 straipsnyje, kuris yra šiame 4 skyriuje, numatyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisę atskaitai, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a)

atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo

turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyti s?skait? fakt?r?;

<...>“

10

Min?tos direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

„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?.“

11

Tos pa?ios direktyvos 180 straipsnyje numatyta, kad „[v]alstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teis? ? atskait?, jeigu atskaita nebuvo padaryta pagal 178 ir 179 straipsnius“.

12

Direktyvos 2006/112 182 straipsnyje nurodyta, kad „[v]alstyb?s nar?s nustato išsamias 180 ir 181 straipsni? taikymo s?lygas ir išsamias taisykles“.

13

Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„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? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Direktyva 2008/9

14

Direktyvos 2008/9 1 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje nustatomos Direktyvos 2006/112/EB 170 straipsnyje numatyto [PVM] gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ir kurie atitinka 3 straipsnyje nustatytas s?lygas, išsamios taisykl?s.“

15

Šios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos tokios s?vok? apibr?žtys:

1)

PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisteig?s apmokestinamasis asmuo – apmokestinamasis

asmuo pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, neįsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o įsisteigęs kitos valstybės narės teritorijoje;

<...>“

16

Minėtos direktyvos 3 straipsnyje išvardijamos sąlygos, kurios turi būti patenkinamos, kad ji būtų taikoma grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui.

17

Direktyvos 2008/9 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam tiekta prekes ar suteiktas paslaugas arba už tą valstybės narės importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a)

Direktyvos 2006/112/EB 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius;

<...>

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112/EB, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.“

18

Direktyvos 2008/9 6 straipsnio pirma pastraipa išdėstyta taip:

„Kad atitiktų PVM grąžinimo reikalavimus PVM grąžinančioje valstybėje narėje, PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi vykdyti sandorius, suteikiantis teisę į atskaitę įsisteigimo valstybėje narėje.“

19

Šios direktyvos 28 straipsnio 1 dalyje patikslinta, kad šios direktyvos nuostatos taikomos po 2009 m. gruodžio 31 d. pateiktiems prašymams grąžinti PVM.

Slovakijos teisė

20

Pragrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (įstatymas Nr. 222/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio; toliau – įstatymas Nr. 222/2004) 49 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„(1) Apmokestinamojo asmens teisė atskaityti mokestį už prekę ar paslaugą atsiranda, kai mokestis už šią prekę ar paslaugą tampa apskaičiuotinas.

(2) Apmokestinamasis asmuo iš mokėtino mokesčio gali atskaityti mokestį už prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja prekėms tiekti ir paslaugoms teikti kaip apmokestinamasis asmuo, išskyrus 3 ir 7 dalyse numatytas išimtis. Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti mokestį, jei:

a)

jį apskaičiavo kitas apmokestinamasis asmuo Slovakijoje už prekes ar paslaugas, kurios patiekto ar suteiktos arba turi būti patiekto ar suteiktos apmokestinamajam asmeniui.

<...>

21

Šio įstatymo 51 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į atskaitą pagal 49 straipsnį, jei:

a)

mokesčio atskaitos pagal 49 straipsnio 2 dalies a punktą momentu turi apmokestinamojo asmens, kaip jis suprantamas pagal 71 straipsnį, išrašytą sąskaitą faktūrą,

<...>

22

Minuto įstatymo 55b straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmuo pasinaudoja savo teise į mokesčio grąžinimą pateikdamas elektroniniu būdu prašymą grąžinti mokestį per valstybės narį, kurioje yra jo registruota buveinė, veiklos vieta, gyvenamoji vieta arba įprastinė buvimo vieta, elektroninė sistema. Prašymas dėl grąžinimo pateikiamas ne vėliau kaip iki kalendorinio metų, einančio po grąžinimo laikotarpio, rugsėjo mėn. 30 d. Dažový úrad Bratislava I [(Bratislavos mokesčių administratorius I, Slovakija)] nedelsdamas elektroninomis priemonėmis praneša prašymą pateikusiam asmeniui to prašymo gavimo datą.“

23

Įstatymo Nr. 222/2004 71 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„(1) Šiame įstatyme:

a)

sąskaita faktūra – tai bet koks popierinis arba elektroninis dokumentas ar pranešimas, atitinkantis šį įstatymą ar kitą galiojantį įstatymo normą, reglamentuojantį sąskaitos faktūros išrašymą kitoje valstybėje narije;

<...>

(2) Sąskaita faktūra taip pat laikomas bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuriuo iš dalies pakeičiama pirminė sąskaita faktūra ir kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai ji nurodoma.“

24

Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos Zakon ? 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o změnách v sístavě územných finančných orgánov (?statymas Nr. 511/1992 dėl mokesčių ir kitų rinkliavų administravimo ir teritorinių finansų institucijų organizacijos pakeitimo) 45 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jei kitaip nenumatyta šio ?statymo ar specialaus ?statymo nuostatose, negalima reikalauti sumokėti mokesčių ar mokesčių skirtumų arba suteikti teisę ? PVM ar jo permokos grąžinimui praėjus penkeriems metams nuo tada, kai baigėsi metai, kuriais atsirado apmokestinamojo asmens pareiga pateikti mokesčių deklaraciją ar PVM deklaraciją arba pareiga sumokėti mokesčių nepateikiant mokesčių deklaracijos ar PVM deklaracijos arba apmokestinamojo asmens teisę ? PVM permokos ar mokesčių grąžinimui <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

25

2004–2010 m. Vokietijoje ?steigta bendrovė Hella Leuchten?Systeme GmbH ir Slovakijoje ?steigtos bendrovės Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. ir Hella Slovakia – Signal Lighting (toliau – bendrovės Hella) tiekė Vokietijoje ?steigtai bendrovei Volkswagen AG metalo liejinius, skirtus variklinių transporto priemonių žibintams gaminti. Už šiuos liejinius bendrovės Hella išrašė s?skaitas fakt?ras be PVM, nes manė, kad tai buvo ne prekė tiekimas, bet PVM neapmokestinama „finansinė kompensacija“.

26

2010 metais bendrovės Hella konstatavo, kad ji? veiksmai neatitiko Slovakijos teisės. Taigi jos išrašė s?skaitas fakt?ras su Volkswagen mokėtinu PVM už nagrinėjamą tiekimą pagal ?statymą Nr. 222/2004, pateikė papildomas mokesčių deklaracijas už visus 2004–2010 metus ir pervedė PVM ? valstybės biudžetui.

27

2011 m. liepos 1 d. Volkswagen pateikė Bratislavos mokesčių administratoriui I (Slovakija) prašymą grąžinti PVM už šiuos tiekimus.

28

2012 m. balandžio 3 d. šis mokesčių administratorius iš dalies patenkino šį prašymą ir nurodė grąžinti 1536622,92 EUR PVM sumą atitinkamai už 2007–2010 m. vykdytus tiekimus. Tačiau jis atmetė tį prašymą tiek, kiek jis buvo susijęs su 2004–2006 m. laikotarpiu dėl pasibaigusio Slovakijos teisėje numatyto naikinamojo penkerių metų termino. Šiuo klausimu jis nusprendė, kad teisę ? PVM grąžinimui atsirado prekės patiekimo diena, t. y. kai kilo prievolė apskaičiuoti PVM, dėl to teisę ? jo grąžinimui už 2004–2006 m. laikotarpį nebegaliojo prašymo dėl grąžinimo pateikimo diena. Slovakijos Respublikos finansų direktoratas, veikiantis kaip apeliacinis organas, šį sprendimą patvirtino.

29

Volkswagen pastarąjį sprendimą apskundė Krajský súd v Bratislave (Bratislavos apygardos teismas, Slovakija); šis jos skundą atmetė.

30

Tada Volkswagen d?l šio sprendimo pateik? apeliacin? skund? Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) – t. y. prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui; ji tvirtino, kad vidaus teis?s, susijusios su tuo, nuo kada pradedamas skaičiuoti pagrindin?je byloje taikomos redakcijos ?statymo Nr. 511/1992 45 straipsnio 1 dalyje numatytas penkeri? met? naikinamasis terminas, aiškinimas neatitiko nei S?jungos teis?s, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijos, nes, jos teigimu, teis? ? PVM gr?žinim? atsiranda tik tuomet, kai buvo patiektos prek?s arba suteiktos paslaugos ir išrašydamas s?skait? fakt?r? tiek?jas ar tiek?jas pritaik? PVM. Taigi naikinamasis terminas negali prasid?ti, jeigu ne?vykdytos abi šios s?lygos.

31

Kadangi turi ?vertinti Volkswagen argument? pagr?stum? ir d?l to nustatyti moment?, nuo kurio pradedamas skaičiuoti penkeri? met? terminas, per kur? apmokestinamieji asmenys gali, kad neprarast? teis?s, prašyti gr?žinti apskaičiuot? PVM, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) kelia klausim? d?l mokes?io institucij? praktikos, pagal kuri? šis terminas prasideda nuo PVM apmokestinamo prek? tiekimo arba paslaug? teikimo dienos, suderinamumo su S?jungos teise.

32

Tokiomis aplinkyb?mis Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar Direktyv? 2008/9 ir teis? ? mokes?io gr?žinim? reikia aiškinti taip, kad, siekiant pasinaudoti teise ? PVM gr?žinim?, reikia ?vykdyti dvi kumuliacines s?lygas:

a)

turi b?ti atliktas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas ir

b)

prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas s?skaitoje fakt?roje turi nurodyti PVM?

Kitaip tariant, ar apmokestinamasis asmuo, kuriam išrašytoje s?skaitoje fakt?roje PVM nenurodytas, gali prašyti j? gr?žinti?

2.

Ar PVM neutralumo ir proporcingumo principus atitinka tai, kad mokes?io gr?žinimo terminas pradedamas skaičiuoti nuo to momento, kai netenkinamos visos esmin?s pasinaudojimo teise ? mokes?io gr?žinim? s?lygos?

3.

Ar atsižvelgiant ? mokes?io neutralumo princip? PVM direktyvos 167 straipsn? ir 178 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad esant tokioms aplinkyb?ms, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, ir su s?lyga, kad ?vykdytos kitos esmin?s ir proced?rin?s pasinaudojimo teise ? mokes?io atskait? s?lygos, pagal juos draudžiama mokes?io institucijai atsisakyti suteikti apmokestinamajam

asmeniui teisė ? mokesčio grąžinim?, kuria pasinaudota per numatytą terminą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2008/9, tuo atveju, kai tą mokestį s?skaitoje fakt?roje jam nurodė ir sumokėjo tiek?jas prieš baigiantis nacionalinėje teisėje numatytam naikinamajam terminui?

4.

Ar pagal neutralumo ir proporcingumo principus, kurie yra pagrindiniai bendros PVM sistemos principai, Slovakijos mokesčių institucija viršijo tai, kas būtų norint pasiekti PVM direktyvos tikslus, nesuteikdama apmokestinamajam asmeniui teisės ? sumokėti mokesčio grąžinimą dėl to, kad baigėsi nacionalinėje teisėje numatytas grąžinimo naikinamasis terminas, nors per šį laikotarpį apmokestinamasis asmuo negalėjo pasinaudoti teise ? grąžinim?, mokestis buvo teisingai sumokėtas, o mokesčių vengimo ar nesumokėjimo rizikos visiškai nebuvo?

5.

Ar teisėtą l?kesių ir teisinio saugumo principus ir Chartijos 41 straipsnyje numatytą teisę ? gerą administravimą galima aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinės teisės nuostatas aiškinti taip, kad, vertinant mokesčio grąžinimo termino laikymąsi, lemiamą reikšmę turi valdžios institucijos sprendimo dėl mokesčio grąžinimo priėmimo momentas, o ne apmokestinamojo asmens pasinaudojimo teise ? mokesčio grąžinimą momentas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–ketvirtojo klausimų

33

Pirmuoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai apmokestinamajam asmeniui PVM s?skaitoje fakt?roje buvo nurodytas ir jo sumokėtas praėjus keletui metų nuo to laiko, kai buvo tiekiamos nagrinėjamos prekės, atsisakyta leisti pasinaudoti teise ? PVM grąžinim?, nes minėtuose teisės aktuose numatytas naikinamasis terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo tiekimo dienos ir pateikus prašymą dėl grąžinimo jau buvo pasibaigęs.

34

Siekiant atsakyti ? šį klausimą primintina, kad Direktyva 2008/9, kaip matyti iš jos 1 straipsnio, siekiama nustatyti Direktyvos 2006/112 170 straipsnyje numatyto PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteigų PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, taisyklės.

35

Vis dėlto Direktyvoje 2008/9 nesiekiama nustatyti teisės ? grąžinimą pasinaudojimo sąlygų ar jos apimties. Iš tiesų šios direktyvos 5 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad, nepažeidžiant jos 6 straipsnio ir siekiant joje užsibrėžtą tikslą, teisė ? pirkimo PVM grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

36

Taigi valstybėje narėje ?sisteigusio apmokestinamojo asmens teisė ? kitoje valstybėje narėje sumokėti PVM grąžinimą, kaip tai numatyta Direktyvoje 2008/9, atitinka Direktyvoje 2006/112 jam

numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo Daimler ir Widex, C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37

Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisę atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

38

Atskaitos sistema, taigi ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtiną ar sumokėtą PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 27 punktą ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39

Kaip Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisę į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma iš karto dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktą ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40

Vis dėlto teisę į PVM atskaitą siejama tiek su esmine, tiek su formalią reikalavimą ar sąlygą laikymusi (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 38 punktą).

41

Dėl esminio reikalavimo ar sąlygų iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti minėta teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir kad šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją, taip pat 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 punktą).

42

Dėl teisės į PVM atskaitą pasinaudojimo sąlygų, kurios sutampa su formos reikalavimais arba sąlygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 40 punktą).

Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 58 punkte, nors pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė ? PVM atskaitė atsiranda, kai kyla prievolė apskaituoti PVM, pagal šios direktyvos 178 straipsnį minėta teisė gali būti iš esmės gyvendinama tik nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo turi sąskaitę faktūrą (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 167 straipsnio ir 179 straipsnio pirmos pastraipos, teisė ? atskaitė iš principo naudojama per tą patį laikotarpį, kuriuo ši teisė atsirado, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaituoti mokesť.

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, kai laikomasi tam tikrą nacionalinėje teisėje nustatytą sąlygą ir taisyklę (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Tačiau galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise ? PVM atskaitė prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesčių situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai reikštingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisė ? PVM atskaitė, neturi būti laikomas nesuderinamu su Direktyva 2006/112 nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimas teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 34 ir 35 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

Be to, iš Direktyvos 2006/112 273 straipsnio matyti, kad valstybės narės suteikiama galimybė numatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinais tam, kad būtų teisingai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui. Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra šios direktyvos pripažįstamas ir skatinamas tikslas. Vis dėlto priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šios direktyvos 273 straipsnį, neturi viršyti to, kas būtina tokiems tikslams pasiekti. Todėl jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų nuolat būtų abejojama teise ? PVM atskaitė, taigi ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 49 ir 50 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nors nagrinjamas prekių tiekimas vykdytas 2004–2010 m., bendrovės Hella patikslino PVM tik 2010 m., išrašydamos sąskaitas fakturas su PVM, pateikdamos papildomas mokesčio deklaracijas kompetentingoms nacionalinėms institucijoms ir pervesdamos mokėtino PVM sumą į valstybės biudžetą. Iš jo taip pat matyti, kad sukėlimo mokesčio srityje ar PVM nesumokėjimo rizika buvo pašalinta. Šiomis aplinkybėmis Volkswagen objektyviai negalėjo pasinaudoti savo teise į grąžinimą iki šio patikslinimo, nes neturėjo sąskaitų faktūrų ir nežinojo, kad PVM buvo mokėtinas.

50

Iš tikrųjų tik atlikus šį patikslinimą buvo įgyvendintos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti ir tik tada Volkswagen galėjo prašyti, kad būtų atleista nuo mokėtino ar sumokėto PVM naštos pagal Direktyvą 2006/112 ir mokesčio neutralumo principą. Taigi, kadangi nerodyta, kad Volkswagen buvo nepakankamai rūpestinga, ir nesant piktnaudžiavimo ar susitarimų su bendrovėmis Hella, kuriais sukėliama, negalima pagrįstai remtis naikinamuoju terminu (jis skaičiuotinas nuo prekių tiekimo dienos ir kai kurių laikotarpių atveju baigiasi iki šio patikslinimo), siekiant paneigti teisę į PVM grąžinimą.

51

Todėl į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: Sąjungos teisė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai apmokestinamajam asmeniui PVM sąskaitoje fakturoje buvo nurodytas ir jo sumokėtas praėjus keletui metų nuo to laiko, kai buvo tiekiamos nagrinjamos prekės, atsisakyta leisti pasinaudoti teise į PVM grąžinimą, nes minėtuose teisės aktuose numatytas naikinamasis terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo tiekimo dienos ir pateikus prašymą dėl grąžinimo jau buvo pasibaigęs.

Dėl penktojo klausimo

52

Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus, iš kurio matyti, kad nacionalinės teisės aktų ar praktikos atitiktis Sąjungos teisei tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinjamos pagrindinėje byloje, gali būti vertinama atsižvelgiant į Direktyvą 2006/112, nereikia atsakyti į penktąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Sąjungos teisė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai apmokestinamajam

asmeniui pridėtinasis vertės mokestis (PVM) sąskaitoje faktūroje buvo nurodytas ir jo sumokėtas praėjus keletui metų nuo to laiko, kai buvo tiekiamos nagrinėjamos prekės, atsisakyta leisti pasinaudoti teise į PVM grąžinimą, nes minėtuose teisės aktuose numatytas naikinamasis terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo tiekimo dienos ir pateikus prašymą dėl grąžinimo jau buvo pasibaigęs.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: slovakų.