

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gegužės 14 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo PVM atskaita – PVM permoka – Permokos grąžinimo atidėjimas dėl mokestinio patikrinimo procedūros – Prašymas grąžinti dalį permokos, susijusi su sandoriais, kuri neapima ši procedūra – Mokesčių administratoriaus atsisakymas“

Byloje C-446/18

dėl *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2018 m. gegužės 31 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. liepos 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Agrobet CZ s. r. o.

prieš

Finanční úřad pro Středočeský kraj

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev (pranešėjas), teisėjai P. G. Xuereb ir T. von Danwitz,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Longar, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2019 m. rugsėjo 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Agrobet CZ s. r. o.*, atstovaujamos advokatai M. Jelínek ir O. Moravec,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Salyková,

susipažinęs su 2019 m. gruodžio 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

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;

toliau – PVM direktyva) 179, 183 ir 273 straipsni?, taip pat d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) neutralumo principo i?ai?kinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Agrobet CZ s. r. o.* (toliau – *Agrobet*) ir *Finan?ní ú?ad pro St?edo?eský kraj* (Centrin?s Bohemijos regiono mokes?i? inspekcija, ?ekijos Respublika) gin?? d?l to, kad mokes?i? inspekcija atid?jo PVM permokos gr?žinim? d?l mokestinio patikrinimo proced?ros.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„Už kiekvien? sandor? PVM apskai?iuojamas taip – iš PVM, apskai?iuoto preki? ar paslaug? kainai taikant toms prek?ms arba paslaugoms nustatyt? PVM tarif?, atimama ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

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

5 Min?tos direktyvos 168 straipsnio a punktas suformuluotas taip:

„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;

<...>“

6 Tos pa?ios direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„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?.“

7 PVM direktyvos 183 straipsnio pirma pastraipa yra išd?styta taip:

„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.“

8 PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje 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?.“

?ekijos teis?

9 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos *Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 235/2004) 105 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu nustačius mokesčio permoką paaiškėja, kad grąžintina permoka viršija 100 [čekijos kronų (CZK) (maždaug 3,94 EUR)], ji automatiškai grąžinama apmokestinamajam asmeniui per 30 dienų po nustatymo. Tai netaikoma, jei grąžintina permoka yra po perskaičiavimo nustatyto mokesčio rezultatas.“

10 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos *Zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád* (Įstatymas Nr. 280/2009, kuriuo nustatomas Mokesčių procedūros kodeksas, toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 85 straipsnio 1, 3 ir 4 dalyse numatyta:

„1. Mokestinio patikrinimo objektas – apmokestinamojo asmens mokestinys prievolės, deklaracijos arba kitos lemiamos aplinkybės nustatant mokestį ir tikslus mokesčio nustatymas, susijęs su mokestine procedūra.

<...>

3. Mokesčių administratorius patikrina mokestinio patikrinimo objektą pagal nustatytą apimtį. Mokestinio patikrinimo apimtis vykstant procedūrai gali būti išplėsta arba susiaurinta pagal jo pradžios procedūrą.

4. Mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas kartu su keliomis mokestiniais procedūromis, susijusiomis su tuo pačiu apmokestinamuoju asmeniu. Mokesčių administratorius gali pradėti mokestinį patikrinimą ir dėl kitų mokestinių procedūrų, išplėsdamas vykstantį mokestinį patikrinimą, susijusį su kita mokestine procedūra.“

11 Mokesčių procedūros kodekso 89 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„Jei iš pateiktos įprastos mokesčių deklaracijos arba papildomos mokesčių deklaracijos matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į mokesčio atskaitą, mokesčių administratorius, kilus abejonių, prašo šio asmens jas išsklaidyti per 30 dienų nuo tokios deklaracijos pateikimo dienos, ne anksčiau kaip paskutinį įprastos arba papildomos mokesčių deklaracijos pateikimo termino dieną.“

12 Šio kodekso 90 straipsnio 2 ir 3 dalys suformuluotos taip:

„2. Jei abejonų neišsklaidytos ir mokesčio suma nebuvo nustatyta pakankamai patikimai, mokesčių administratorius praneša apmokestinamajam asmeniui apie aiškinimo ir tikslinimo procedūros rezultatus. Apmokestinamasis asmuo gali per 15 dienų nuo tos dienos, kai sužinojo apie aiškinimo ir tikslinimo procedūros rezultatus, pateikti prašymą pratęsti rodymų rinkimą kartu su kitomis rodinėjimo priemonėmis.

3. Jei mokesčių administratorius turi motyvų, dėl kurių galima tęsti rodymų rinkimą, jis inicijuoja mokestinį patikrinimą, kiek tai susiję su šiais motyvais. Jei mokesčių administratorius neturi motyvų tęsti rodymų rinkimo, jis priima sprendimą dėl mokesčio nustatymo per 15 dienų nuo tos dienos, kai apmokestinamasis asmuo pateikė prašymą dėl rodymų rinkimo.“

13 Minuto kodekso 148 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokestis negali būti nustatomas pasibaigus numatytam mokesčio nustatymo terminui, kuris yra treji metai. Terminas mokesčiui nustatyti pradedamas skaičiuoti nuo dienos, kai baigėsi

terminas pateikti ?prast? mokes?i? deklaracij? arba nuo tos dienos, kai tapo mok?tinas mokestis, nesant pareigos kartu pateikti ?prastos mokes?i? deklaracijos.

<...>

3. Jei prieš pasibaigiant mokes?io nustatymo terminui buvo prad?tas mokestinis patikrinimas, buvo pateikta ?prasta mokes?i? deklaracija arba nurodyta pateikti ?prast? mokes?i? deklaracij?, mokes?io nustatymo terminas v?l pradedamas skai?iuoti iš naujo nuo tos dienos, kai buvo atliktas šis veiksmas.

4. Terminas, per kur? turi b?ti nustatytas mokestis, nustoja b?ti skai?iuojamas nuo:

<...>

f) prašymo d?l tarptautinio bendradarbiavimo administruojant mokes?ius pateikimo dienos iki atsakymo ? š? prašym? gavimo dienos arba iki pranešimo apie tarptautinio bendradarbiavimo vykdant mokes?i? administravim? pabaig? konkre?iu atveju išsiuntimo dienos.

5. Terminas nustatyti mokest? baigiasi v?liausiai po 10 met? nuo jo pradžios pagal 1 dal?.

<...>“

14 To paties kodekso 254a straipsnyje nustatyta:

„1. Tuo atveju, kai aiškinimo ar tikslinimo proced?ra, susijusi su ?prasta ar papildoma mokes?i? deklaracija, iš kurios matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? ? mokes?io atskait?, trunka ilgiau nei penkis m?nesius, apmokestinamasis asmuo turi teis? ? mokes?i? administratoriaus nustatytas pal?kanas už mokes?io atskait?.

2. Apmokestinamasis asmuo turi teis? ? pal?kanas už mokes?io atskait?, skai?iuojamas nuo dienos, kai baigiasi penki? m?nesi? terminas, kuris skai?iuojamas nuo aiškinimo ir tikslinimo proced?ros, trunkan?ios ilgiau nei penkis m?nesius, pradžios iki mokes?i? atskaitos gr?žinimo ar jos panaudojimo nepriemokai padengti, ta?iau ne v?liau kaip iki jos gr?žinimo termino pabaigos.

3. Pal?kanos už mokes?i? atskait? atitinka ?ekijos nacionalinio banko nustatyt? „repo“ metin? orientacin? pal?kan? norm?, padidint? procentiniu punktu, taikom? pirm? atitinkamo kalendorinio pusme?io dien?.

<...>

6. Pagal šį nuostat? skai?iuojamos pal?kanos taikomos nustatytai žalai arba nustatytai neturtinei žalai, kuri? apmokestinamasis asmuo patyr? d?l neteis?to mokes?i? administratoriaus sprendimo ar administracin?s proced?ros, atlyginti.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

15 2016 m. vasario m?n. *Agrobet* pateik? dvi PVM deklaracijas už 2015 m. gruodžio m?n. ir 2016 m. sausio m?n. mokestinius laikotarpius ir nurod? atitinkamai 2 958 167 CZK (apie 116 462 EUR) ir 1 559 241 CZK (apie 61 386 EUR) PVM permokas. Tur?dama dideli? abejoni? d?l *Agrobet* per šiuos du mokestinius laikotarpius sudaryt? sandori?, susijusi? su raps? aliejumi, teis?tumo Centrin?s Bohemijos regiono mokes?i? inspekcija prad?jo mokestinio patikrinimo proced?r?, apribot? tik šiais sandoriais. Konkre?iau kalbant, kadangi, remiantis šios mokes?i? inspekcijos išvadomis, Lenkijos kilm?s raps? aliejus nepakeistas buvo parduodamas ?ekijos Respublikoje prieš tai, kai *Agrobet* j? iš naujo tiek? ? Lenkij?, min?tai mokes?i? inspekcijai kilo klausimas, ar

vykdytos b?tinios s?lygos, kad *Agrobet* gal?t? b?ti neapmokestinta PVM už raps? aliejaus tiekim? ir gal?t? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? už atitinkamus pirkimus. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad Centrin?s Bohemijos regiono mokes?i? inspekcija jau buvo prad?jusi tokias proced?ras d?l 2015 m. spalio m?n. ir lapkri?io m?n. mokestini? laikotarpi?.

16 Pateikusi skundus d?l ši? proced?r? prad?jimo *Agrobet*, be kita ko, tvirtino: kadangi mokes?i? administratoriaus abejon?s susijusios tik su nedidele deklaruotos PVM permokos dalimi, visos šios permokos už kelis vienas po kito einan?ius mokestinius laikotarpius negr?žinimas yra neproporcinga našta, palyginti su tikslu kovoti su mokes?i? suk?iavimu. Taigi *Agrobet* papraš? perversi negin?ijam? min?tos permokos dal?, t. y. jos dal?, susijusi? su sandoriais, kuri? neapima min?tos proced?ros.

17 Po to, kai Centrin?s Bohemijos regiono mokes?i? inspekcija atmet? jos skundus, *Agrobet* 2016 m. geguž?s m?n. papraš? *Odvolací finanšní ředitelství* (Apeliacin? finans? direkcija, ?ekijos Respublika) išnagrinti, kaip šie skundai buvo išnagrinti, ir, be kita ko, pakartojo, kad deklaruotos PVM permokos, d?l kurios didžiosios dalies mokes?i? administratoriui nekilo abejoni?, negr?žinimas kelis vienas po kito einan?ius m?nesius buvo neproporcingas. Apeliacin? finans? direkcija nusprend?, kad šis prašymas nepagr?stas, nes Mokes?i? proced?ros kodekse nenumatytas dalinio pranešimo apie mokes?io dyd? pateikimas, ir kad PVM visada susij?s su visu mokestiniu laikotarpiu, o ne tik su dalimi apmokestinam?j? tiekim?.

18 Tuomet *Agrobet* papraš? *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas, ?ekijos Respublika) ?pareigoti mokes?i? administratori? nustatyti PVM permok? už 2015 m. spalio m?n. mokestin? laikotarp?, atsižvelgiant ? sum?, kuriai nebuvo taikomos aptariamoms mokestinio patikrinimo proced?ros. 2016 m. spalio 4 d. sprendimu šis teismas patenkino *Agrobet* prašym?, remdamasis, be kita ko, PVM direktyvos 183 straipsniu ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimu *Molenheide ir kt.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, EU:C:1997:623).

19 Kadangi Apeliacin? finans? direkcija atsisak? taikyti š? 2016 m. spalio 4 d. sprendim? 2015 m. gruodžio m?n. ir 2016 m. sausio m?n. mokestiniais laikotarpiais, *Agrobet* v?l kreip?si ? *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas), siekdama, kad d?l ši? laikotarpi? b?t? priimtas lygiavertis sprendimas.

20 Per t? laik? 2016 m. spalio 4 d. *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas) sprendimas buvo panaikintas 2017 m. geguž?s 11 d. prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo sprendimu, motyvuojant tuo: kadangi Mokes?i? proced?ros kodekse aiškiai nenumatyta galimyb? pateikti dalin? pranešim? apie mokes?io dyd?, nesant teisinio pagrindo, mokes?i? administratorius negali ?gyti tokios teis?s. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, be to, nurod?, kad iš 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, EU:C:1997:623) nematyti, kad nacionalin? teis? turi leisti nustatyti dalin? PVM permok? atsižvelgiant ? negin?ijam? sum?.

21 Remdamasis min?tu 2017 m. geguž?s 11 d. sprendimu *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas) 2017 m. birželio 13 d. sprendimu atmet? *Agrobet* ieškinius d?l 2015 m. gruodžio m?n. ir 2016 m. sausio m?n. mokestini? laikotarpi?.

22 *Agrobet* pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme d?l min?to 2017 m. birželio 13 d. sprendimo, tvirtindama, kad nacionalin? proceso teis?, pagal kuri? neleidžiama priimti dalinio pranešimo apie mokes?io dyd?, yra nesuderinama su PVM direktyva ir Teisingumo Teismo jurisprudencija. *Agrobet* teigimu, S?jungos teis?, vis? pirma proporcingumo principas, leidžia atid?ti PVM permokos gr?žinim? prad?jus mokestinio patikrinimo proced?r? tik tiek, kiek tai b?tina šios proced?ros tikslui pasiekti. Kadangi mokes?i? administratorius negin?ija dalies PVM permokos ir ji n?ra šios proced?ros objektas, negalima

daryti išvados, kad neginėjamos šios permokos dalies negrąžinimas yra proporcingas.

23 Prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusiam teisme Centrinės Bohemijos regiono mokesčių inspekcija tvirtino: kadangi PVM permoka buvo susijusi su visu mokestiniu laikotarpiu, ji galėjo atsirasti tik kaip nedaloma visuma. Jos teigimu, nėra neginėjamos PVM permokos dalies, kuri būtų galima iš dalies nustatyti ir grąžinti apmokestinamajam asmeniui. Be to, ši mokesčių inspekcija manė, kad iš 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623) nematyti, kad valstybės narės mokesčių administratoriai turi atlikti tokius dalinius grąžinimus.

24 Prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas pripažįsta, kad pagal PVM direktyvos 273 straipsnį priimtose nacionalinės priemonės, skirtos kovoti su mokesčių sukčiavimu, gali lemti teisės PVM atskaitų apribojimų ir taip paskatinti valstybės nares, remiantis joms pagal šios direktyvos 183 straipsnį suteikta procedūrine autonomija, atidėti PVM permokos grąžinimą atliekant mokestinį patikrinimą. Remdamasis, be kita ko, 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298) 33 ir 53 punktais, prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad toks negrąžinimas neturi viršyti to, kas būtina šiam patikrinimui atlikti, ir kad bet kokie apmokestinamojo asmens patiriami ekonominiai sunkumai turi būti kompensuojami mokant palūkanas, kad būtų užtikrintas mokesčių neutralumo principo laikymasis, taigi, jis teigia, kad, remiantis 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614) 49 punktu, priemonės, skirtos kovai su mokesčių sukčiavimu, neturi būti naudojamos taip, kad sistemiškai pažeistų teisės PVM atskaitų, todėl ir PVM neutralumą.

25 Prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas iš esmės mano, kad nacionalinės teisės aktai, kurie, kaip šiekijos teisės aktai, per tam tikrą laikotarpį nepripažįsta deklaruoto apmokestinamojo tiekimo ar teikimo, kurio pagrįstumas nekelia abejonių, arba kurie net neleidžia parodyti jo pagrįstumo, sistemiškai pažeidžia teisės PVM atskaitų. Taigi, šio teismo teigimu, kai nekyla jokių abejonių dėl tam tikrų tiekimo ar teikimo per mokestinį laikotarpį teisėtumo, mokesčių administratoriui neturi būti leidžiama atidėti su šiais tiekimais ar teikimais susijusios PVM permokos grąžinimo. Iš tiesų, kadangi PVM permokos dalies, susijusios su minėtais tiekimais ar teikimais, grąžinimo sąlygos yra vykdytos, ši permokos dalis neturėtų būti laikoma ilgiau ir turėtų būti grąžinta.

26 Tokiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, šiekijos Respublika) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad valstybės narė priima priemonę, pagal kurią prašomos PVM atskaitos dalies apskaičiavimas ir sumokėjimas priklauso nuo procedūros, kuri taikoma visiems atitinkamo mokestinio laikotarpio apmokestinamiesiems prekių tiekimams ir paslaugų teikimams, užbaigimo, yra suderinama su Europos Sąjungos teise, ypač su PVM neutralumo principu?“

Dėl prejudicinio klausimo

27 Savo klausimu prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 179, 183 ir 273 straipsniai kartu su mokesčių neutralumo principu turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, prieš užbaigiant mokestinio patikrinimo procedūrą, susijusią su PVM deklaracija, kurioje nurodyta permoka už tam tikrą mokestinį laikotarpį, nenumatantys mokesčių administratoriaus galimybės grąžinti šios PVM permokos dalį, susijusią su sandoriais, kurių neapima ta procedūra jos pradžioje.

28 Pirmiausia reikia pažymėti, kad šis klausimas kyla tokiomis aplinkybėmis, kai, remiantis prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, mokesčių

administratorius nurod?, kad nagrin?jama mokestinio patikrinimo proced?ra taikoma tik tam tikriems sandoriams, susijusiems su PVM deklaracijos parengimu, ir kai prad?jus ši? proced?r? paaišk?ja, kad PVM permokos dalis, susijusi su šioje proced?roje nenumatytais sandoriais, gali b?ti laikoma negin?ijama ir prireikus gr?žinta iki jos pabaigos. Ta?iau ?ekijos teis?je tokios galimyb?s nenumatyta.

29 Pirma, d?l atsižvelgimo ? PVM permok?, susidariusi? per tam tikr? mokestin? laikotarp?, taip, kad prireikus b?t? galima nustatyti negin?ijam? šios permokos dal?, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 179 straipsnio 1 dal? 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?. Šios direktyvos 183 straipsnio 1 dalyje patikslinama, kad kai tam tikr? mokestin? laikotarp? atskaityta PVM suma viršija mok?tino PVM sum?, ši permoka gali b?ti perkelta ? kit? laikotarp? arba gr?žinta; ?ekijos teis?je buvo pasirinktas gr?žinimas.

30 Iš kartu taikom? PVM direktyvos 179 straipsnio 1 dalies ir 183 straipsnio 1 dalies nuostat? matyti, kad PVM permok? lemia aritmetinis veiksmas, kur? apmokestinamasis asmuo bendrai atliko už vis? mokestin? laikotarp?, tod?l tokia PVM permoka PVM deklaracijoje gali atsirasti tik kaip vienas rezultatas.

31 Vis d?lto šis bendras PVM permokos apskai?iavimo pob?dis nereiškia, kad ji turi b?ti laikoma, kaip iš esm?s savo rašytin?se ir žodin?se pastabose tvirtino ?ekijos ir Ispanijos vyriausyb?s bei Europos Komisija, nedaloma visuma, kurios ne?manoma padalyti ? gin?ijam? ir negin?ijam? dalis, susijusias atitinkamai su konkre?iais sandoriais, kuriuos apima ar neapima mokestinio patikrinimo proced?ra, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje.

32 Iš ties?, viena vertus, kaip savo išvados 34 punkte pažym?jo generalin? advokat?, iš PVM direktyvos 179 straipsnio formuluot?s matyti, kad šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tik apmokestinamojo asmens pareiga bendrai atskaityti PVM. Be to, pagal min?tos direktyvos 183 straipsnio 1 dalies formuluot? nedraudžiama atid?ti PVM permokos gr?žinim?, j? gr?žinti iš dalies arba dalimis.

33 Š? aiškinim? patvirtina PVM direktyvos 179 ir 183 straipsni? kontekstas. Kaip Teisingumo Teismas jau yra konstatav?s, nors šios direktyvos 178–183 straipsniai susij? tik su teis?s ? atskait? ?gyvendinimo tvarka, šios teis?s, kuri atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? mokest?, egzistavimui taikomi šios direktyvos X antraštin?s dalies 1 skyriuje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir taikymo sritis“ esantys 167–172 straipsniai (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C?274/10, EU:C:2011:530, 44 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Darytina išvada, kad PVM direktyvoje aiškiai atskiriami esminiai teis?s ? PVM atskait? reikalavimai ir formal?s šios teis?s reikalavimai (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 47 punktas). Taigi, nors apmokestinamasis asmuo turi laikytis teis?s ? PVM atskait? ?gyvendinimo tvarkos, vis? pirma pateikti vien? PVM deklaracij? už vis? mokestin? laikotarp?, jam negali b?ti užkirstas kelias v?liau, nesant priešing? šios direktyvos nuostat?, remtis iš min?to 1 skyriaus kylan?iomis teis?mis ir pretenzijomis iš dalies d?l kiekvieno sandorio.

34 Kita vertus, iš šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos ir 168 straipsnio a punkto matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi prievol? mok?ti PVM arba gali prašyti j? atskaityti d?l kiekvieno jo vykdomo sandorio. Kaip savo išvados 36 punkte pažym?jo generalin? advokat?, teis? ? pirkimo PVM atskait? taikoma atsižvelgiant ? konkret? sandor?.

35 Be to, Teisingumo Teismas pažym?jo, kad nors valstyb?s nar?s turi tam tikr? laisv? nustatyti PVM direktyvos 183 straipsnyje numatyt? tvark?, ši tvarka negali pažeisti mokes?io neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tekt? visa šio mokes?io našta ar jos

dalys. Vis? pirma tokia tvarka turi leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis s?lygomis susigr?žinti vis? d?l PVM permokos atsiradus? mokes?io kredit?, o tai reiškia, kad permoka turi b?ti sugr?žinta per proting? laikotarp? pinigais arba kitu atitinkamu b?du ir kad pasirinkta gr?žinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansin?s rizikos apmokestinamajam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C?25/07, EU:C:2008:395, 17 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Vis d?lto tvarka, kuri esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, neleidžia apmokestinamajam asmeniui susigr?žinti tam tikros PVM permokos dalies, kuri, jo nuomone, nebuvo gin?yta, trukdyt? šiam apmokestinamajam asmeniui remtis tokios negin?ijamos dalies buvimu ir pasinaudoti šios dalies gr?žinimu, taip perkeliant jam dal? mokes?io naštos ir pažeidžiant mokes?io neutralumo princip?.

36 Darytina išvada, kad PVM direktyvos 179 ir 183 straipsniai, siejami su mokes?io neutralumo principu, negali b?ti aiškinami taip, kad pagal juos iš principo atmetama galimyb? mokestiniu laikotarpiu nustatyti negin?ijam? PVM deklaracijoje nurodytos PVM permokos dal?, d?l ko permoka gali b?ti iš dalies perkelta ar gr?žinta.

37 Antra, d?l klausimo, kokiomis s?lygomis galima manyti, kad PVM permokos dalis iš tikr?j? negin?ijama per mokestinio patikrinimo proced?r?, kuri? mokes?i? administratorius pagal nacionalin? teis? taiko tam tikriems mokestinio laikotarpio sandoriams, reikia pažym?ti, kad d?l to, jog PVM permoka atsiranda d?l šio sprendimo 30 ir 31 punktuose nurodyto aritmetinio veiksmo, apie negin?ijam? šios permokos dal? galima kalb?ti tik jei mok?tino mokes?io suma ir su šiais sandoriais susijusi atskaitytina mokes?io suma pa?ios yra negin?ijamos.

38 Nors prad?damas mokestinio patikrinimo proced?r? arba per j? mokes?i? administratorius negali atmesti galimyb?s, kad, pasibaigus šiai proced?rai, mok?tino ir atskaitytino mokes?io sumos, atitinkan?ios per šį proced?r? nenumatytus sandorius, gali skirtis, palyginti su apmokestinamojo asmens deklaruotomis sumomis, negalima manyti, kad atitinkama nagrin?jamos PVM permokos dalis n?ra gin?ijama. Be to, reikia, kad mokes?i? administratorius, prad?damas nagrin?jam? mokestinio patikrinimo proced?r? arba per j?, ?sitikint?, kad šios dalies apskai?iavimo veiksniai nebegali b?ti gin?ijami iki šios proced?ros pabaigos.

39 Darytina išvada, jog tam, kad dal? PVM permokos b?t? galima laikyti negin?ijama, nepakanka, kad apmokestinamasis asmuo vienašališkai patvirtint?, jog egzistuoja negin?ijama šios permokos dalis ar kad tokia dalis, atrodo, egzistuoja vien d?l to, kad prad?damas nagrin?jam? patikrinimo proced?r? mokes?i? administratorius apribojo j? tam tikrais apmokestinamojo asmens sandoriais. Priešingai, b?tina, kad mokes?i? administratorius ?sitikint?, viena vertus, kad galimi pažeidimai, kuriuos jis ?taria, jei b?t? ?rodyti, negal?t? daryti poveikio mok?tino PVM ir atskaitytino PVM sumoms, susijusioms su sandoriais, kuriems netaikoma ši proced?ra, taigi ir PVM permokos sumai, kuri, atrodo, negin?ijama, ir, kita vertus, kad jis netur?s išpl?sti tos pa?ios proced?ros taikymo srities, kad apimt? visus ar dal? sandori?, kurie iš pradži? nebuvo tikrinami. Tokia informacija turi aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai kilti iš vis? mokestinio patikrinimo proced?ros dokument? ir reikšming? bylos aplinkybi?.

40 Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, viena vertus, kad terminas grąžinti PVM permoką iš principo gali būti pratęstas, kad būtų atliktas mokestinis patikrinimas, ir toks pratęstas terminas neturi būti laikomas neprotingu, jeigu pratęsimas neviršija to, kas būtina šiai patikrinimo procedūrai užbaigti (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija); kita vertus, kai ši permoka apmokestinamajam asmeniui gražinama per ilgesnį nei protingas terminas, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad patiriami apmokestinamojo asmens finansiniai nuostoliai dėl negalėjimo disponuoti aptariamomis pinigų sumomis būtų kompensuojami palūkanomis (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Be to, kadangi kovos su galimu sukaviimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas yra PVM direktyva, visų pirma jos 273 straipsnyje pripažintas ir skatinamas tikslas, o asmenys negali sukaudami ar piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis, nacionalinės institucijos ir teismai neturi suteikti teisės atskaitai, jei atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šia teise naudojamasi sukauijant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 punktą ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 punktą). Taigi vykstant mokestinio patikrinimo procedūrai mokesčių institucijos, siekdamos galutinio tikslo teisingai nustatyti mokesčio sumą, turi ne tik išsklaidyti abejones, kurių jos gali turėti dėl tam tikrų apmokestinamojo asmens vykdytų sandorių teisėtumo, bet ir įsitikinti, kad galimi pažeidimai, kuriuos jos turėtų aptikti, nėra didesni, nei jos turėtų.

42 Taip pat reikia pažymėti, kad, kaip šio sprendimo 25 punkte išdėstytuose argumentuose nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje nagrinjamais veikijos teisės aktais net neleidžiama apmokestinamajam asmeniui pateikti rodymų, kad jo teiginiai dėl neginėjamos PVM permokos dalies buvimo yra pagrįsti, pažeidžiant reikalavimus, kylančius iš bendrojo gero administravimo principo.

43 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad tuo atveju, kai valstybės narė gyvendina Sąjungos teisę, reikalavimai, kylantys iš teisės geram administravimui, kuri atspindi bendrąją Sąjungos teisės principą, visų pirma kiekvieno asmens teisė tai, kad jo bylos būtų nagrinjamos nešališkai ir per protingą terminą, taikomi per mokestinio patikrinimo procedūrą (pagal analogiją žr. 2014 m. gegužės 8 d. Sprendimo *N.*, C-604/12, EU:C:2014:302, 49 ir 50 punktus).

44 Kita vertus, svarbu pažymėti, kad pagal šį gero administravimo principą reikalaujama, kad administracinė institucija, kaip pagrindinėje byloje mokesčių administratorius, vykdydama jai tenkančią pareigą atlikti patikrinimą, kruopščiai ir nešališkai išnagrinėtų visus reikšmingus aspektus, kad įsitikintų, jog priimdama sprendimą ji turi kuo išsamesnį ir patikimesnį rodymą, kad tai padarytų (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Scott*, C-290/07 P, 90 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Be to, šia rūpestingumo pareiga, susijusia su kiekvienam asmeniui suteikta teise tai, kad administracinės institucijos jo bylas nagrinėtų nešališkai, teisingai ir per protingą terminą, iš esmės reikalaujama, kad jos atidžiai ir nešališkai išnagrinėtų visas reikšmingas konkrečios atvejo aplinkybes, ypač susijusias su apmokestinamojo asmens, kaip *Agrobet*, pateiktais kaltinimais (pagal analogiją žr. 1991 m. spalio 22 d. Sprendimo *Nölle*, C-16/90, EU:C:1991:402, 30–35 punktus).

45 Ši jurisprudencija taikoma ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tvirtina, kad mokesčių institucijos tarimai dėl dalies sandorių, susijusių su aptariamąs PVM deklaracijos parengimu, teisėtumo, negali turėti tokios nei sandoriams, kuriems netaikoma aptariama mokestinio patikrinimo procedūra, nei šioje deklaracijoje nurodytos PVM permokos dalies, todėl egzistuoja neginėjama šios permokos dalis. Iš tiesų apmokestinamasis asmuo gali turėti teisėtų interesų siekti, kad mokesčių administratorius priimtų sprendimą, patvirtinantį, kad minėta procedūra bus

apribota tik tam tikr? sandori?, ypa? tuo atveju, kai šie sandoriai susij? tik su nedidele apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos dalimi.

46 Šiomis aplinkyb?mis reikia pažym?ti, kad nacionalin?s teis?s aktai, kurie, kiek tai susij? su valstyb?s nar?s pagal PVM direktyvos 273 straipsn? priimtomis priemon?mis, neleidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti toki? ?rodym?, o mokes?i? administratorius šiuo klausimu neturi teis?s priimti sprendimo, prieštarauja gero administravimo principui, tod?l yra nesuderinami su PVM direktyva.

47 Be to, reikia patikslinti, kad apmokestinamojo asmens galimyb? remtis negin?ijamos PVM permokos dalies egzistavimu mokestiniu laikotarpiu taip, kad ji b?t? gr?žinta prieš pasibaigiant mokestinio patikrinimo proced?rai, automatiškai nereiškia mokes?i? administratoriaus pareigos gr?žinti ši? dal? iš anksto, ?skaitant tada, kai jis pripaž?sta, kad ši dalis n?ra gin?ijama. Iš ties? iš PVM direktyvos 183 straipsnio matyti, kad, neatsižvelgiant ? savo nustatytas taisykles, valstyb?s nar?s privalo gr?žinti arba perkelti PVM permok? tik tuo atveju, kai atskaitoma suma viršija už atitinkam? mokestin? laikotarp? mok?tino PVM sum?. Taigi pagal ši? nuostat? valstyb?ms nar?ms tenkanti pareiga gr?žinti arba perkelti priklauso nuo to, ar yra PVM permoka, susijusi su visu nagrin?jamu mokestiniu laikotarpiu.

48 Šiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo per mokestinio patikrinimo proced?r? remiasi PVM permokos dalies, kuri n?ra gin?ijama, egzistavimu, mokes?i? administratorius privalo gr?žinti arba perkelti tik permokos dal?, kuri? jis, atsižvelgdamas ? per ši? proced?r? išreikštas abejones ir ? reikšmingas bylos aplinkybes, gali aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustatyti, nepaisant šios proced?ros baigties, d?l viso mokestinio laikotarpio, kuris yra pradin?s PVM deklaracijos objektas. Tokia gr?žinimo ar perk?limo pareiga d?l to, kad ji susijusi su konkre?iu mokestiniu laikotarpiu, turi egzistuoti atsižvelgiant ne tik ? mok?tino mokes?io ir atskaitytino mokes?io sumas, atitinkan?ias per aptariam? mokestinio patikrinimo proced?r? nenumatytus sandorius, kuriuos mokes?i? administratorius laiko negin?ijamais, bet ir ? PVM permokos dal?, kuri egzistuos neatsižvelgiant ? mokestinio patikrinimo proced?ros baigt? ir kuri? vienintel? galiausiai galima laikyti negin?ijama. Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad ši negin?ijama PVM permokos dalis tam tikrais atvejais gali b?ti mažesn? už permokos dal?, kurios prašo apmokestinamasis asmuo ir kuri susijusi su min?tomis sumomis, mokes?i? administratoriaus pripažintomis negin?ijamomis.

49 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar atsižvelgdamas ? *Agrobet* galimai pateiktus ?rodymus mokes?i? administratorius bet kurioje aptariamose mokestinio patikrinimo proced?ros stadijoje aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustat? arba tur?jo nustatyti, kad egzistuoja negin?ijama PVM permokos dalis, ir, konkre?iai kalbant, ar jis nustat? arba tur?jo nustatyti, kad mok?tino mokes?io ir atskaitytino mokes?io sumos, atitinkan?ios per ši? proced?r? nenurodytus sandorius, iki jos baigties nebegal?jo skirtis, palyginti su apmokestinamojo asmens deklaruotomis sumomis. Be to, šis teismas turi patikrinti, ar mokes?i? administratorius, atsižvelgdamas ? abejones, kurias jis išk?l? per mokestinio patikrinimo proced?r?, ir ? visus proced?ros dokumentus bei reikšmingas bylos aplinkybes, taip pat gal?jo arba tur?jo gal?ti nustatyti, kad PVM permoka, kurios suma gali b?ti mažesn? už sum?, susijusi su sandoriais, d?l kuri? neatliekamas patikrinimas, egzistuoti? neatsižvelgiant ? šios proced?ros baigt?. Atliekant tok? patikrinim? vis? pirma tur?t? b?ti atsižvelgta ? galimas sankcijas, kurias apmokestinamajam asmeniui gali tekti taikyti tuo atveju, jei s?kmingo mokestinio patikrinimo atveju b?t? gr?žinta apmokestinamojo asmens prašomos PVM permokos dalis ar ji b?t? gr?žinta laikinai.

50 Jei mokes?i? administratorius negal?jo padaryti ši? išvad?, jo negalima kaltinti tuo, kad jis atsisak? parengti dalin? pranešim? apie mokes?io dyd? prieš pasibaigiant pagrindin?je byloje nagrin?jamai mokestinio patikrinimo proced?rai.

51 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 179, 183 ir 273 straipsniai kartu su mokes?i? neutralumo principu turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalin?s teis?s aktas, kuriame nenumatyta mokes?i? administratoriaus galimyb? prieš užbaigiant mokestinio patikrinimo proced?r?, susijusi? su PVM deklaracija, kurioje nurodyta permoka už tam tikr? mokestin? laikotarp?, gr?žinti šios permokos dal?, susijusi? su sandoriais, kuri? neap?m? min?ta proced?ra jos pradžioje, tiek, kiek ne?manoma aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustatyti, kad PVM permoka, kurios suma gali b?ti mažesn? už per ši? proced?r? nenumatyt? sandori? sum?, egzistuoti? neatsižvelgiant ? šios proced?ros baigt?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?I bylin?jimosi išlaid?

52 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:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 179, 183 ir 273 straipsniai kartu su mokes?i? neutralumo principu turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalin?s teis?s aktas, kuriame nenumatyta mokes?i? administratoriaus galimyb? prieš užbaigiant mokestinio patikrinimo proced?r?, susijusi? su prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) deklaracija, kurioje nurodyta permoka už tam tikr? mokestin? laikotarp?, gr?žinti šios permokos dal?, susijusi? su sandoriais, kuri? neap?m? min?ta proced?ra jos pradžioje, tiek, kiek ne?manoma aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustatyti, kad PVM permoka, kurios suma gali b?ti mažesn? už per ši? proced?r? nenumatyt? sandori? sum?, egzistuoti? neatsižvelgiant ? šios proced?ros baigt?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: ?ek?.