

62018CJ0835

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 2 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Suskaitos faktūros ištaisymas – Klaidingai suskaitoje fakturoje nurodytas mokestis – Nepagrįstai sumokėto mokesčio grąžinimas – Atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka – Su mokestiniu laikotarpiu, dėl kurio jau atliktas mokestinis patikrinimas, susiję sandoriai – Mokesčio neutralumas – Veiksmingumo principas – Proporcingumas“

Byloje C-835/18

Dėl Curtea de Apel Timișoara (Timișoaros apeliacinis teismas, Rumunija) 2018 m. lapkričio 21 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. gruodžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SC Terracult SRL

prieš

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai I. Jarukaitis, E. Juhász (pranešėjas), M. Ilešič ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2020 m. vasario 5 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

SC Terracult SRL, atstovaujamos avocatų I. Kocsis-Josan,

–

Rumunijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim ir C.-R. Canțar vėliau – E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman ir O.-C. Ichim,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir N. Gossement,

susipažinęs su 2020 m. kovo 26 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), iš dalies pakeistos 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES (OL L 201, 2013, p. 4) (toliau – PVM direktyva), nuostatų ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo bei proporcingumo principų išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Rumunijos teisę steigtos komercinės bendrovės SC Terracult SRL (toliau – Terracult) ir Direkcija Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Timișoare regiono generalinis viešųjų finansų direktoratas – Arado apygardos viešųjų finansų administracija – Juridinių asmenų kontrolės tarnyba Nr. 5, Rumunija) bei ANAF Direkcija Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Nacionalinis mokesčių administravimo agentūra – Timișoare regiono generalinis viešųjų finansų direktoratas – Skundų nagrinėjimo tarnyba, Rumunija) ginčą dėl prašymo panaikinti pranešimą apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakyta šiai bendrovei grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM) ir jai nurodyta sumokėti papildomą mokesčio sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 193 straipsnyje nurodyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

4

Šios direktyvos 199a straipsnyje, traukta Direktyva 2013/43, įsigaliojusia 2013 m. rugpjūčio 15 d., buvo numatyta:

„1. Valstybės narės gali iki 2018 m. gruodžio 31 d. ne trumpiau kaip dviems metams nustatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas šis tiekimas ar teikimas:

<...>

i)

javų ir pramoninių augalų, skaitant aliejingąsias sėklas ir cukrinius runkelius, kurie, nepakeitus jį

pavidalo, paprastai nėra skirti galutiniam vartojimui, tiekimas;

<...>

1a. Valstybės narės gali nustatyti 1 dalyje numatyto mechanizmo taikymo sąlygas.

1b. Taikant 1 dalyje numatytą mechanizmą tos dalies c–j punktuose išvardintų prekių tiekimui arba paslaugų teikimui apmokestinamiesiems asmenims, kurie tiekia prekes arba teikia paslaugas, kurioms taikomas 1 dalyje numatytas mechanizmas, turi būti nustatytos tinkamos ir veiksmingos priemonės teikti ataskaitas.“

5

Pagal 2011 m. birželio 20 d. Tarybos sprendimą, kuriuo Rumunijai leidžiama taikyti nuo Direktyvos 2006/112 193 straipsnio nukrypstančią specialią priemonę (OL L 163, 2011, p. 26), taikomą iki 2013 m. gegužės 31 d., o vėliau pagal PVM direktyvos 199a straipsnio 1 dalį, kuri buvo įtraukta Direktyva 2013/43, ši valstybė narė taikė atvirkštinio apmokestinimo tvarką tam tikriems grądoms, įskaitant rapsus.

Rumunijos teisė

6

2003 m. gruodžio 24 d. Ordonantą a Guvernului Nr. 92 privand Codul de procedură fiscală (Vyriausybės nutarimas Nr. 92, kuriuo nustatomas Mokestinio ginčo procedūros kodeksas, Monitorul Oficial al României, I dalis, Nr. 941, 2003 m. gruodžio 29 d.) 7 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Mokesčių institucija turi teisę savo iniciatyva išnagrinėti faktinę situaciją, gauti ir naudoti bet kokią reikalingą informaciją ir dokumentus, siekdama teisingai nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinę situaciją. Atlikdama analizę mokesčių institucija vertina ir atsižvelgia į visas reikšmingas bylos aplinkybes.“

7

Šio kodekso 205 straipsnio „Galimybė pateikti skundą“ 1 dalyje numatyta:

„Pagal įstatymą skundas dėl reikalavimo dokumento ir bet kurio kito mokestinio administracinio akto gali būti pateiktas. Kadangi skundas yra neteisminė teisė gynimo priemonė, jis neužkerta kelio asmeniui, kuris save laiko nukentėjusiu nuo priimto ar nepriimto mokestinio administracinio akto, įstatymą numatyta tvarka kreiptis į teismą.“

8

Minuto kodekso 207 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Skundas paduodamas per 30 dienų nuo pranešimo apie mokestinį administracinį aktą dienos ir šis apskundimo terminas yra naikinamasis.“

9

To paties kodekso 213 straipsnio „Skundo nagrinėjimas“ 1 ir 4 dalyse nustatyta:

„1. Kompetentinga institucija, spręsdama dėl skundo, tikrina faktinius ir teisinius mokestinio administracinio akto pagrindus. Analizuojant skundą atsižvelgiama į šalies argumentus, į

nurodytas teisės nuostatas ir prie bylos medžiagos pridėtus dokumentus. Skundas nagrinėjamas neperžengiant jo ribų.

<...>

4. Skundą pateikęs asmuo, stojusios į bylą šalys arba jų galiotiniai gali pateikti naują rodymą savo prašymui pagrįsti. Tokiu atveju ginčijamą administracinį mokestinį aktą išdavusi mokesčių institucija arba, atsižvelgiant į atvejį, patikrinimą atlikęs organas turės galimybę pareikšti nuomonę dėl šio naujo rodymo.“

10

2003 m. gruodžio 22 d. Legea Nr. 571 privind Codul fiscal (statymas Nr. 571, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas; Monitorul Oficial al României, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.), iš dalies pakeisto ir papildyto 2006 m. liepos 17 d. Legea Nr. 343 (statymas Nr. 343, Monitorul Oficial al României, I dalis, Nr. 662, 2006 m. rugpjūčio 1 d.), kuriuo Rumunijos teisė, be kita ko, perkelta PVM direktyva, 159 straipsnyje nustatyta:

„1. Skaitytoje faktroje ar kituose jo pakeičiančiuose dokumentuose pateikta informacija koreguojama toliau nurodytais būdais:

a)

jei dokumentas neperduotas gavėjui, jis panaikinamas ir išrašomas naujas dokumentas;

b)

jeigu dokumentas jau perduotas gavėjui, arba išrašomas naujas dokumentas, kuriame turi būti nurodyta, pirma, pirminiame dokumente pateikta informacija, pataisyto dokumento numeris ir data bei vertės su minuso ženklu (–), ir, antra, teisinga informacija ir teisingos vertės, arba išrašomas naujas dokumentas, kuriame nurodoma teisinga informacija ir teisingos vertės, ir kartu išrašomas dokumentas, kuriame nurodomos vertės su minuso ženklu ir išrašomas pataisyto dokumento numeris bei data.

<...>

3. Apmokestinamieji asmenys, kurių klaidos, susijusios su surinkto mokesčio apskaičiavimu, buvo nustatytos atlikus mokestinį patikrinimą ir kurie remiantis minėtu kompetentingos mokesčių institucijos išduotu administraciniu aktu privalo sumokėti tas sumas, gali išrašyti gavėjams koreguojančias sąskaitas fakturas, kaip tai suprantama pagal 1 dalies b punktą. Tose sąskaitose faktrose turi būti nurodyta, kad jos buvo išrašytos po patikrinimo, ir jos turi būti trauktos iš atskirų mokesčių deklaracijos laukelių. Gavėjai turi teisę atskaityti tokiose sąskaitose faktrose nurodytą mokestį, atsižvelgdami į 145–147b straipsniuose nustatytas ribas ir sąlygas.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

11

Nuo 2013 m. spalio 10 d. iki 14 d. pagal Rumunijos teisę steigta komercinė bendrovė Donauland SRL tiekė rapsus pagal Vokietijos teisę steigta komercinei bendrovei Almos Alfons Mosel Handels GmbH (toliau – Almos). Ji nusprendė, kad atitinkami sandoriai yra tiekimai Bendrijos viduje.

12

Kadangi per mokestinį patikrinimą Donauland negalėjo pateikti dokumentų, patvirtinančių, kad taip patiekti rapsai buvo išvežti iš Rumunijos teritorijos, kompetentinga mokesčių institucija nusprendė, kad šiems sandoriams netaikomas neapmokestinimas PVM, numatytas prekių tiekimui Bendrijos viduje. Taigi ši institucija 2014 m. kovo 4 d. pranešimu apie mokestinį mokestį (toliau – 2014 m. kovo 4 d. pranešimas apie mokestinį mokestį) Donauland nurodė sumokėti 440241 Rumunijos lėšų (RON) (apie 100000 EUR) PVM už 2013 m. spalio mėn. atliktus rapsų, skirtų Almos, tiekimus, laikomus nacionaliniais tiekimais, kuriems taikomas standartinis 24 % tarifas. Donauland neginėjo šio pranešimo apie mokestinį mokestį, kuris tapo galutinis.

13

2014 m. kovo 27 d. Donauland, remdamasi 2014 m. kovo 4 d. pranešimu apie mokestinį mokestį, perkvalifikavo atitinkamus tiekimus Bendrijos viduje, juos priskirdama prie nacionalinių tiekimų, kuriems taikomas standartinis PVM tarifas, kategorijos ir šiuo tikslu išrašė kreditines sąskaitas faktūras. Šiose sąskaitose faktūrose buvo nurodytas šis tiekimų Bendrijos viduje panaikinimas ir jų perkvalifikavimas. Jose buvo nurodytas jų taisomasis pobūdis ir pažymėta, kad jos išrašytos remiantis 2014 m. kovo 4 d. pranešimu apie mokestinį mokestį.

14

2014 m. kovo 28 d. Almos informavo Donauland, kad nustatė, jog minėtose kreditinėse sąskaitose faktūrose buvo nurodytas jos Vokietijos mokesčių mokestų kodas, ir paprašė ištaisyti tas pačias sąskaitas faktūras ir nurodyti jos identifikacinius duomenis Rumunijoje. Almos taip pat nurodė Donauland, kad aptariamais rapsais nebuvo išvežti iš Rumunijos teritorijos ir kad atitinkamiems tiekimams turi būti taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka.

15

Taigi 2014 m. kovo 31 d. Donauland išrašė naujas kreditines sąskaitas faktūras, kuriose buvo perkvalifikuoti nagrinėjami nacionaliniai tiekimai, kuriems taikomas standartinis PVM tarifas, kad juos būtų galima priskirti prie prekių tiekimų, kuriems taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka, kategorijos dėl klaidingai nurodyto pirkėjo, o tai buvo nustatyta po 2014 m. kovo 28 d. Almos pranešimo. Kadangi šias naujas kreditines sąskaitas faktūras buvo atsižvelgta 2014 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje, Donauland atskaitė su šiomis PVM sąskaitomis faktūromis susijusį PVM, mokestinį už einamąjį laikotarpį. Apskaičiavus neigiamą PVM sumą, Donauland paprašė grąžinti 440241 RON (apie 100000 EUR) PVM sumą, atitinkančią 2014 m. kovo 4 d. pranešime apie mokestinį mokestį nurodytą papildomą PVM.

16

Nuo 2016 m. lapkričio 28 d. iki 2017 m. vasario 10 d. patikrinusi minėtą prašymą grąžinti PVM, 2017 m. vasario 10 d. pranešimu apie mokestinį mokestį (toliau – 2017 m. vasario 10 d. pranešimas apie mokestinį mokestį) kompetentinga mokesčių institucija galutinai nurodė Terracult, kuri 2016 m. rugpjūčio 1 d. prijungdama įsigijo Donauland, sumokėti šį 440241 RON (apie 100000 EUR) sumą kaip papildomą PVM už 2013 m. spalio mėn. atliktą rapsų tiekimą. Ši mokesčių institucija, be kita ko, nusprendė, kad šis rapsų tiekimų perkvalifikavimas ir jų priskyrimas prie prekių tiekimų, kuriems taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka, kategorijos neteisėtai panaikino 2014 m. kovo 4 d. pranešimo mokestinį mokestį padarinius, nors jis tapo galutinis.

Terracult dėl 2017 m. vasario 10 d. pranešimo apie mokėtinį mokestį pateiktą administracinį skundą, šis 2017 m. liepos 14 d. buvo atmestas.

2018 m. vasario 2 d. Terracult pareiškė Tribunalul Arad (Arado apygardos teismas, Rumunija) ieškinį, juo, be kita ko, prašė panaikinti 2017 m. liepos 14 d. sprendimą atmesti jos skundą, iš dalies panaikinti 2017 m. vasario 10 d. pranešimą apie mokėtinį mokestį ir grąžinti pagal 2014 m. kovo 4 d. pranešimą apie mokėtinį mokestį sumokėtą sumą. Terracult pažymėjo, kad šis grąžinimas turėjo būti atliktas dėl to, kad Donauland tik veikė pagal Almos pateiktą informaciją, kad pristatyti rapsai bus išvežti iš Rumunijos teritorijos, vėliau – 2014 m. kovo 4 d. pranešimą apie mokėtinį mokestį, kuriame konstatuota, kad šie rapsai nebuvo išvežti iš šios teritorijos ir pareigojama sumokėti papildomą PVM už nacionalinius tiekimus, ir galiausiai – faktinės aplinkybės, dėl kurių šiems tiekimams taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka. Terracult tvirtino, kad pagal su šia tvarka susijusias taisykles ir PVM neutralumo principą reikalaujama, kad 2014 m. kovo 31 d. būtų leista ištaisyti aptariamas suskaitas fakturas atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir grąžintas nepagrįstai sumokėtas PVM.

2018 m. gegužės 18 d. šis teismas atmetė Terracult ieškinį, motyvuodamas tuo, kad Donauland nepateikė administracinio skundo, kuris jai būtų leidęs pakeisti 2014 m. kovo 4 d. pranešime apie mokėtinį mokestį nurodytą fiskalinę faktinę padėtį. 2018 m. birželio 29 d. Terracult pateikė apeliacinį skundą Curtea de Apel Timișoara (Timielos apeliacinis teismas, Rumunija) dėl sprendimo atmesti jos ieškinį.

Abejodamas dėl atitinkamų nacionalinių teisės aktų suderinamumo su Sąjungos teise ir dėl to, kaip nacionalinės valdžios institucijos taiko šiuos teisės aktus, Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal PVM direktyvą ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo bei proporcingumo principus tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindiniame byloje, yra draudžiama tokia administracinė praktika ir (arba) toks nacionalinės teisės nuostatų aiškinimas, pagal kuriuos neleidžiama koreguoti suskaitų fakturų ir vėliau traukti pataisyti suskaitų fakturų PVM deklaraciją, susijusi su laikotarpiu, per kurį jos buvo koreguotos, jeigu sandoriai sudaryti per laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas, po kurio mokesčių institucijos parengė galutiniu tapusį pranešimą apie mokėtinį mokestį, kai po pranešimo apie mokėtinį mokestį parengimo paaiškėjo papildomų duomenų ir informacijos, dėl kurių buvo taikytina kitokia apmokestinimo tvarka?“

Dėl prejudicinio klausimo

Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos nuostatos ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai arba nacionalinė administracinė praktika, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, vykdydamas sandorius, kuriems vėliau buvo taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, negali koreguoti su šiais sandoriais

susijusi? s?skait? fakt?r? ir jomis remtis, ištaisydamas ankstesn? mokes?io deklaracij? arba pateikdamas nauj? mokes?io deklaracij?, atsižvelgiant ? atlikt? korekcij?, siekiant nepagr?stai s?skaitoje fakt?roje nurodyto ir šio apmokestinamojo asmens sumok?to PVM gr?žinimo, nes d?l laikotarpio, per kur? buvo ?vykdyti šie sandoriai, jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, per kur? kompetentinga mokes?i? institucija pateik? pranešim? apie mok?tin? mokest?, kurio apmokestinamasis asmuo neskund? ir jis tapo galutinis.

22

Šioje byloje rašytines pastabas pateik? suinteresuotieji asmenys negin?ija, kad kiekvienam apmokestinamojo asmens tiek?jo 2013 m. spalio mėn. ?vykdytam raps? tiekimui Rumunijoje kitam apmokestinamajam asmeniui, jiems visiems turint Rumunijos mokes?i? mok?tojo kodus, tur?jo b?ti taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka. Taikant ši? tvark? neatliekamas PVM mok?jimas tarp preki? tiek?jo ir apmokestinamojo asmens tiekimo gav?jo, kuris yra prievol? sumok?ti pirkimo PVM už ?vykdytus sandorius turintis asmuo (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 41 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

23

Kadangi pagal PVM direktyvos 193, 199 ir 199a straipsnius tiek?jas neprivalo mok?ti PVM, jis negali b?ti laikomas prievol? mok?ti PVM turin?iu asmeniu, o aplinkyb?, kad šis tiek?jas sumok?jo PVM, klaidingai manydamas, kad atitinkamam tiekimui netaikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka, neleidžia nukrypti nuo šios taisykl?s (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimo GST – Sarviz Germania, C?111/14, EU:C:2015:267, 28 ir 29 punktus), tod?l šis klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodytas ir sumok?tas PVM iš principo turi b?ti gr?žintas šiam tiek?jui.

24

Iš ties? pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? teis? susigr?žinti pažeidžiant S?jungos teis?s normas valstyb?je nar?je surinktus mokes?ius yra S?jungos teis?s nuostatomis, kuri? išaiškinim? pateik? Teisingumo Teismas, asmenims suteikiam? teisi? pasekm? ir papildymas. Tod?l iš esm?s atitinkama valstyb? nar? privalo gr?žinti pažeidžiant S?jungos teis? surinktus mokes?ius. Prašymas gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM yra susij?s su teise ? nepagr?stai sumok?t? sum? gr?žinim?, kuria pagal suformuot? jurisprudencij? siekiama pašalinti mokes?io nesuderinamumo su S?jungos teise pasekmės ir neutralizuoti ekonomin? našt?, nepagr?stai perkelt? ?kio subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikr?j? teko (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, 29 ir 30 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

25

Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM neutralumo principu, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo PVM naštos vykdant ekonomin? veikl?. Šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo Malburg, C?204/13, EU:C:2014:147, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

26

D?l s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM gr?žinimo Teisingumo Teismas jau yra pažym?j?s, kad PVM direktyvoje nėra jokios nuostatos, susijusios su s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM tikslinimu, kur? turi atlikti s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, ir kad tokiomis

aplinkybomis iš principo valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis sąskaitoje faktroje klaidingai nurodytas PVM gali būti tikslinamas (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

27

Siekdamos užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktroje nepagrįstai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo rodo savo sąžiningumą (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

28

Vis dėlto, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinį pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktroje nepagrįstai nurodytą mokestį galima būtų koreguoti, o valstybės narės negali tokio tikslinimo sieti su šia sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 27 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

29

Prekių tiekimo, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka, atveju mokestinį pajamų praradimo riziką, susijusi su teisės grąžinimo įgyvendinimu, pašalinama. Iš tiesų, jei apmokestinamasis asmuo, šio tiekimo gavėjas, turi prievolę sumokėti pirkimo PVM, iš esmės jis gali atskaityti tą patį mokestį taip, kad jokia suma nebus mokėtina mokesčių administratoriui (šiuo klausimu žr. 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

30

Taigi, nesant mokestinį pajamų praradimo pavojaus, atsisakymas tiekėjui grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, kuris buvo nurodytas sąskaitoje faktroje, nepaisant to, kad vietoj su prasta PVM schema susijusi taisyklė būtų tos, kurios susijusios su atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka, taikytos šio tiekėjo vykdamas PVM apmokestinamą ekonominę veiklą vykdomam tiekimui, reikštų, kad jam tenka mokesčių našta pažeidžiant PVM neutralumo principą.

31

Be to, pagal veiksmingumo ir proporcingumo principus taip pat draudžiami tokie teisės aktai ar administracinė praktika, kaip nagrinėjamieji pagrindiniuose bylose.

32

Dėl veiksmingumo principo, pagal kurį reikalaujama, kad dėl nacionalinės procesinės nuostatos privatiems asmenims Sąjungos teisė suteiktą teisę įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad galimybe be jokių apribojimų laiku atžvilgiu pateikti prašymą grąžinti PVM prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti nugriybtina neribotą laiką. Teisingumo Teismas pripažino, jog teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek atitinkamą mokesčių mokėtoją, tiek administratorį, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių terminų naudojimosi Sąjungos teiseje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei sužus

šiems terminams ieškiny s ar jo dalis privalo b?ti atmesti (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 14 d. Sprendimo Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, 41 ir 42 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

33

Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje mokes?i? institucijos ir pirmosios instancijos teismas atsisak? suteikti tiek?jui teis? remtis nacionalin?s mokes?i? teis?s akt? nuostatomis, reglamentuojan?iomis galimyb? per penkerius metus susigr?žinti klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodyt? ir sumok?t? PVM, ištaisius jo išrašytas s?skaitas fakt?ras, nes pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus šis tiek?jas tur?jo pasinaudoti galimybe šio gr?žinimo tikslais sk?sti pranešim? apie mok?tin? mokest?, kol jis netapo galutinis.

34

Vis d?lto, kaip savo išvados 47 punkte nurod? generalinis advokatas, nors nacionalin?s teis?s aktuose numatyta, kad apmokestinamasis asmuo gali per 30 dien? nuo pranešimo apie mok?tin? mokest? gavimo pateikti skund?, šiam apmokestinamajam asmeniui gali b?ti suteiktas labai trumpas terminas tokiam skundui pateikti arba jis gali b?ti pasibaig?s, jei informacija, kuria remiantis galima sk?sti š? pranešim? apie mok?tin? mokest?, paaišk?ja po šio pranešimo pri?mimo, tod?l apmokestinamajam asmeniui tampa praktiškai ne?manoma ar bent pernelyg sud?tinga pasinaudoti teise ? PVM atskait?. Šiuo atveju, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, Terraculto pirmtak? tur?jo tik kelias dienas, kad naudingai užgin?yt? pirm?j? pranešim? apie mok?tin? mokest? pagal jos prad?t? skundo proced?r?.

35

Šiomis aplinkyb?mis veiksmingumo principas draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus arba administracin? praktik? tiek, kiek d?l j? iš apmokestinamojo asmens gali b?ti atimta galimyb? koreguoti su kai kuriais iš ši? sandori? susijusias s?skaitas fakt?ras ir jomis remtis siekiant nepagr?stai s?skaitoje fakt?roje nurodyto ir šio apmokestinamojo asmens sumok?to PVM gr?žinimo, nors min?tuose teis?s aktuose nustatytas penkeri? met? naikinamasis terminas dar n?ra pasibaig?s (pagal analogij? žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, 40 punkt?).

36

D?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim?, susijusi? su proporcingumo principu, reikia priminti, kad nacionalin?s teis?s akt? leid?jas turi galimyb? nustatyti apmokestinamiesiems asmenims sankcijas, kurios skatint? juos laikytis min?t? pareig?, kad b?t? užtikrintas sklandus PVM sistemos veikimas, tod?l administracin? pinigini? sankcija gali b?ti taikoma apmokestinamajam asmeniui, kurio prašym? gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM l?m? jo paties aplaidumas (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, 48 ir 49 punktai).

37

Svarbu pažym?ti, kad darant prielaid?, jog yra nustatytas apmokestinamojo asmens aplaidumas, o tai turi konstatuoti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atitinkama valstyb? nar? turi imtis priemoni?, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti nacionalin?s teis?s aktais siekiam? tiksl?, kuo mažiau pažeidžia S?jungos teis?s aktuose ?tvirtintus principus, kaip antai PVM neutralumo princip?. Tod?l, atsižvelgiant ? šio principo viet? bendroje PVM sistemoje, sankcija, kuri? sudaro visiškas atsisakymas suteikti teis? ? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto

ir nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimą, atrodo neproporcinga (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 50 ir 51 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

38

Taip pat reikia pridurti, kad, kaip pabrėžė Rumunijos vyriausybė, reikia atsisakyti suteikti teisę PVM grąžinimą, jei šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Iš tiesų kova su galimu sukčiavimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir asmenys negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 3 d. Sprendimo Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Vis dėlto nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą niekur nenurodo sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo.

39

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos nuostatos ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai arba nacionalinė administracinė praktika, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, įvykdęs sandorius, kuriems vėliau buvo taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka, negali koreguoti su šiais sandoriais susijusį sskaitą faktūrą ir jomis remtis, ištaisydamas ankstesnį mokesčio deklaraciją arba pateikdamas naują mokesčio deklaraciją, atsižvelgiant į atliktą korekciją, siekiant nepagrįstai sskaitoje faktūroje nurodyto ir šio apmokestinamojo asmens sumokėto PVM grąžinimo, nes dėl laikotarpio, per kurį buvo įvykdyti šie sandoriai, jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, per kurį kompetentinga mokesčių institucija pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, kurio apmokestinamasis asmuo neskundė ir jis tapo galutinis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

40

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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES, nuostatos ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai arba nacionalinė administracinė praktika, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, įvykdęs sandorius, kuriems vėliau buvo taikoma atvirkštinio apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) tvarka, negali koreguoti su šiais sandoriais susijusį sskaitą faktūrą ir jomis remtis, ištaisydamas ankstesnį mokesčio deklaraciją arba pateikdamas naują mokesčio deklaraciją, atsižvelgiant į atliktą korekciją, siekiant nepagrįstai sskaitoje faktūroje nurodyto ir šio apmokestinamojo asmens sumokėto PVM grąžinimo, nes dėl laikotarpio, per kurį buvo įvykdyti šie sandoriai, jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, per kurį kompetentinga mokesčių institucija pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, kurio apmokestinamasis asmuo neskundė ir jis tapo galutinis.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: rumun?.