

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 18 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Netiesioginis apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Prekių sąsigijimas Bendrijos viduje – Mokesčio, mokėtino už tokį sąsigijimą, atskaita – Formalūs reikalavimai – Esminiai reikalavimai – Mokesčio deklaracijos už mokestinį laikotarpį pateikimo terminas – Mokesčio neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-895/19

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Gliivų vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2019 m. lapkričio 4 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gruodžio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A.

prieš

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Piçarra, teisėjai S. Rodin ir K. Jürimäe (pranešėja),

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- A., atstovaujamos *doradca podatkowy* M. Bielawski,
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców*, atstovaujamos *radca prawny* P. Chrupek,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Siekierzyńska ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/CE d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 167 ir 178 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant A. ir *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalin?s mokes?i? informacijos tarnybos direktorius, Lenkija; toliau – mokes?i? institucija) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), mok?tino už ?sigijim? Bendrijos viduje, atskaitos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

b) preki? ?sigijimas už atlyg? Bendrijos viduje, kai jas valstyb?s nar?s teritorijoje ?sigyja:

i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardav?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teis?s ? maž?j? ?moni? atleidim? nuo mokes?io, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis.“

4 Šios direktyvos 68 straipsnyje ?tvirtinta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta tada, kai prek?s ?sigyjamoms Bendrijos viduje.

Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje laikomas ?vykusi, kai panaši? preki? tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje.“

5 Min?tos direktyvos 69 straipsnyje nustatyta:

„?sigyjant prekes Bendrijos viduje, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda išrašius s?skait? fakt?r? arba pasibaigus 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui, jei s?skaita fakt?ra nebuvo išrašyta iki tos dienos.“

6 Tos pa?ios direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

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

7 PVM 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:

<...>

c) mok?tin? PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i

papunkt?;

<...>“

8 Šios direktyvos 178 straipsnyje ?tvirtinta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

<...>

c) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio c punkt? už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje jis privalo 250 straipsnyje numatytoje PVM deklaracijoje nurodyti vis? informacij?, kurios reikia norint apskai?iuoti už jo Bendrijos viduje ?sigytas prekes mok?tin? PVM sum?, ir privalo tur?ti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–5 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

9 Min?tos direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tin?s per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?.

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

10 Tos pa?ios direktyvos 180 straipsnis suformuluotas taip:

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

11 PVM direktyvos 181 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali leisti apmokestinamajam asmeniui, neturin?iam pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–5 skirsnius išrašytos s?skaitos fakt?ros, atskaityti PVM pagal 168 straipsnio c punkt? už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje.“

12 Šios direktyvos 182 straipsnyje ?tvirtinta:

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

13 Min?tos direktyvos 222 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Jei tiekiamos prek?s 138 straipsnyje nurodytomis s?lygomis arba teikiamos paslaugos, už kurias pagal 196 straipsn? PVM turi mok?ti ?sigyjantis asmuo, s?skaita fakt?ra išrašoma ne v?liau kaip kito m?nesio, einan?io po m?nesio, kur? ?vyksta apmokestinimo momentas, penkiolikt? dien?.“

14 Tos pa?ios direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

Lenkijos teis?

15 Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas, *Dz. U.*, 2018, 2174 pozicija; toliau – PVM ?statymas) 86 straipsnyje nustatyta:

„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mok?tino mokes?io sumos atskaityti sumok?to pirkimo mokes?io sum? <...>

<...>

10. Teis? iš mok?tino mokes?io sumos atskaityti sumok?to pirkimo mokes?io sum? atsiranda t? laikotarp?, kur? atsirado mokestin? prievol? d?l apmokestinamojo asmens ?sigyt? ar importuot? preki? ir paslaug?.

10b. Teis? iš mok?tino mokes?io sumos atskaityti sumok?to pirkimo mokes?io sum? atvejais, nurodytais:

<...>

2) 2 dalies 4 punkto c papunktyje, atsiranda pagal 10 dal?, jei apmokestinamasis asmuo:

a) preki? ?sigijim? Bendrijos viduje patvirtinan?i? s?skait? fakt?r? gauna per tris m?nesius nuo m?nesio, kur? atsirado mokestin? prievol? d?l ?sigyt? preki?, pabaigos;

b) mokes?io sum?, mok?tin? už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje, ?traukia ? mokes?i? deklaracij?, kurioje jis privalo apskai?iuoti š? mokest?, ne v?liau kaip per tris m?nesius nuo m?nesio, kur? atsirado mokestin? prievol? už ?sigytas prekes, pabaigos.

<...>

10i. Jei apmokestinamasis asmuo ? mokes?i? deklaracij?, kurioje jis privalo apskai?iuoti š? mokest?, ?traukia mok?tin? mokes?io sum? v?liau, nei nurodyta 10b dalies 2 punkto b papunktyje ir 3 punkte, jis gali atitinkamai padidinti pirkimo mokes?io sum? už atitinkam? mokestin? laikotarp?, kurio mokes?i? deklaracijos pateikimo terminas dar nepasibaig?.

<...>

13. Jei apmokestinamasis asmuo iš mok?tino mokes?io sumos neatskait? sumok?to pirkimo mokes?io sumos per šio straipsnio 10, 10d, 10e ir 11 dalyse nurodytus terminus, jis gali j? atskaityti išmok?tino mokes?io sumos, patikslindamas mokes?io deklaracij? už laikotarp?, kuriuo atsirado teis? iš mok?tino mokes?io sumos atskaityti sumok?to pirkimo mokes?io sum?, bet ne v?liau kaip per penkerius metus nuo t? met?, kuriais atsirado teis? sumažinti mok?tino mokes?io sum?, pradžios, atsižvelgiant ? 13a dal?.

13a. Jei apmokestinamasis asmuo, pagal 17 straipsnį laikytinas prekų ar paslaugų pirkėju, tiek, kiek tai susiję su prekių įsigijimu, prekių tiekimu ir paslaugų teikimu Bendrijos viduje, neatskaito sumokėto pirkimo mokesčio sumos per šio straipsnio 10 ir 11 dalyse nurodytus terminus, jis gali jį atskaityti iš mokėtino mokesčio sumos, patikslindamas mokesčio deklaraciją už laikotarpį, per kurį atsirado teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, bet ne vėliau kaip per penkerius metus nuo to meto, kuriais atsirado teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą, pabaigos.“

16 PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunkčio nuostata buvo suformuluotos iš dalies pakeitus teisės aktus, kurie įsigaliojo 2017 m. sausio 1 d. Dėl šio pakeitimo minėta nuostata buvo papildyta fraze „ne vėliau kaip per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinų prievolių už įsigytas prekes, pabaigos“. Anksčiau ši nuostata jokio termino nenumatė. Tuo pačiu pakeitimu šio įstatymo 86 straipsnis buvo papildytas 10i dalimi.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

17 Bendrovė A, vykdydama verslo veiklą, be kita ko įsigyja prekes Bendrijos viduje, Lenkijos teritorijoje. Šias prekes ji naudoja šios šalies teritorijoje PVM apmokestinamiems sandoriams.

18 A. kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu priimti toliau nurodytos faktinės padėties mokestinį išaiškinimą. Tam tikrais atvejais ji negali mokesčių deklaracijoje nurodyti mokėtino PVM už Bendrijos viduje įsigytas prekes per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinų prievolių dėl įsigytų prekių, pabaigos. Šiuo atveju bendrovė šį PVM nurodo šiam terminui pasibaigus, tuo tikslu patikslindama savo mokesčių deklaraciją. Taip gali atsitikti tuo atveju, kai saskaityta faktūra gaunama pavėluotai, kai A. neteisingai priskiria tam tikrą sandorį arba kai už rašus ir PVM deklaracijas atsakingas asmuo padaro klaidą.

19 Konkrečiai kalbant, A. paklauso mokesčių institucijos, ar tokiu atveju ji galėjo atskaityti pirkimo PVM už Bendrijos viduje per tą patį mokestinį laikotarpį, kuriuo buvo deklaruotas mokėtinas PVM, įsigytas prekes, net jei ji patikslino PVM deklaraciją PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje numatytam trijų mėnesių terminui pasibaigus. A. teigia, kad šis klausimas reikia atsakyti teigiamai, nes šioje nuostatoje papildomas reikalavimas siejamas su PVM direktyvoje nustatytais teisės atskaita sąlygomis, o pati aptariama nuostata prieštarauja mokesčių neutralumo ir proporcingumo principams.

20 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, 2018 m. gruodžio 27 d. mokesčių institucija priėmė privalomą mokestinį išaiškinimą, pagal kurį PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje numatytas trijų mėnesių terminas neriboja teisės atskaitą, todėl jis negali būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva arba mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais. Be to, pagal šios direktyvos 178 straipsnį valstybės narės leidžiama nustatyti formalumus, kuriuos vykdyčius galima pasinaudoti teise atskaitą (pavyzdžiui, šis trijų mėnesių terminas).

21 A. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismui *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Gliivės vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) pateikė skundą dėl šio mokestinio išaiškinimo panaikinimo. Grėsdama savo skundą ji nurodė, kad PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktis yra nesuderinamas su PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniais bei mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismui kyla abejonė dėl PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunkčio atitikties Sąjungos teisei.

23 Jis pažymi, kad 2017 m. sausio 1 d. ?sigaliojusioje šios nuostatos redakcijoje yra ?tvirtinta nauja termino s?lyga; pagal j? teise ? atskait? galima pasinaudoti tik tuo atveju, jei mokes?i? deklaracija pateikiama per tris m?nesius nuo m?nesio, kur? atsirado mokestin? prievol? d?l ?sigyt? preki?, pabaigos. Šiam terminui pasibaigus, apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti anks?iau pateikt? deklaracij?; jis turi teis? atskaityti pirkimo PVM tik už einamuoju laikotarpiu Bendrijos viduje ?sigytas prekes, kaip nurodyta PVM ?statymo 86 straipsnio 10i dalyje. Taigi apmokestinamajam asmeniui tenka ekonomin? našta – sumok?ti PVM, o prireikus – ir delpinigius.

24 Kaip matyti iš šio ?statymo pakeitimo aiškinamojo rašto, šio pakeitimo tikslas – geriau kontroliuoti prekyb? Bendrijos viduje (d?l kurios buvo nustatyta pažeidim?), taip pat atvirkštin? PVM apmokestinim?.

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pabr?žia, kad PVM ?statymo 86 straipsnyje yra nustatytas penkeri? met? terminas mok?tino PVM sumai ištaisyti; šiame straipsnyje numatyti du teis?s ? atskait? ?gyvendinimo terminai, t. y., pirma, naikinamasis šio mokes?io apskai?iavimo terminas ir, antra, penkeri? met? senaties terminas. Šis naikinamasis terminas gali kelti sunkum? pagal S?jungos teis?.

26 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstyb?s nar?s iš esm?s gali numatyti naikinamuosius terminus, skirtus pasinaudoti teise ? atskait?, jeigu jos laikosi lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?. Be to, tokie terminai netur?t? pažeisti mokes?i? neutralumo principo ir tur?t? b?ti proporcingi, t. y. jais netur?t? b?ti keliami pernelyg dideli formalumai, palyginti su siekiamais tikslais, ir jie netur?t? sukelti ekonomin?s naštos apmokestinamajam asmeniui. Siekiant ?vertinti, ar ši? princip? yra laikomasi, reikia atsižvelgti ? priežastis, kod?l mokes?i? deklaracija buvo pateikta pav?luotai (atsižvelgiant ? tai, ar šios priežastys nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens valios, ar kilo d?l jo kalt?s).

27 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad, pirma, trij? m?nesi? naikinamojo termino (kuris iš esm?s atrodo pakankamas) nustatymas gali paskatinti apmokestinam?j? asmen? elgtis drausmingiau, taip pat užkirsti keli? piktnaudžiavimui teise. Taigi šiuo terminu siekiama išvengti situacij?, kai, pirkimo PVM sumai esant lygiai mok?tinai PVM sumai, apmokestinamieji asmenys pasinaudot? galimybe mokes?i? deklaracij? taisyti pav?luotai tam, kad gal?t? optimizuoti mokes?ius ir piktnaudžiauti teise. Vis d?lto kartais pasitaiko, kad apmokestinamasis asmuo negali laikytis šio trij? m?nesi? termino – pirmiausia tuomet, kai s?skaita fakt?ra išrašoma pav?luotai arba pašto paslaug? teik?jai netinkamai vykdo savo pareigas. Pažym?tina, kad PVM ?statymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje nedaroma jokio skirtumo pagal tai, ar apmokestinamasis asmuo elg?si s?žiningai.

28 Tas teismas daro išvad?, kad PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip PVM ?statymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktis, tiek, kiek min?tas trij? m?nesi? terminas taikomas s?žiningam apmokestinamajam asmeniui.

29 Šiomis aplinkyb?mis *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach* (Glivic? vaivadijos administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM] direktyvos 167 straipsnis kartu su 178 straipsniu tur?t? b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos teise ? pirkimo mokes?io, sumok?to tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu, kuriuo yra mok?tinas mokestis už sandorius, susijusius su preki? ?sigijimu Bendrijos viduje, atskait? galima pasinaudoti tik tuo atveju, jei už tokius sandorius mok?tinas mokestis yra deklaruotas atitinkamoje mokes?i? deklaracijoje, pateiktoje per

naikinamąjį terminą (Lenkijoje – trys mėnesiai) nuo mėnesio, kurį atsirado mokesčių prievolė už įsigytas prekes ir paslaugas, pabaigos“

D.1 prejudicinio klausimo

30 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teisė į PVM d.1 įsigijimo Bendrijos viduje atskaitę per tą patį mokesčių laikotarpį, per kurį turi būti sumokėtas PVM, galima pasinaudoti tik, jei PVM yra nurodytas mokesčių deklaracijoje, pateiktoje per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokesčių prievolė už įsigytas prekes, pabaigos.

31 Kalbant apie prekių įsigijimą Bendrijos viduje, reikia priminti, pirma, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką, tarp prekių įsigijimo ir tiekėjo nemokamas PVM, įsigijimą privalo sumokėti pirkimo PVM už įsigijimą Bendrijos viduje ir iš esmės jis turi teisę jį atskaityti, todėl mokesčių institucijai nereikia mokėti jokios sumos (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 33 punktą).

32 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisė iš jo mokėtino PVM atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas laikoma pagrindiniu Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principu (2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija, taip pat 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į pirkimo PVM atskaitę atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytiną PVM. Šios direktyvos 69 straipsnyje numatyta, kad įsigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaituoti PVM atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą arba minėtos direktyvos 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui pasibaigus, jei sąskaita faktūra nebuvo išrašyta iki tos dienos.

35 Be to, tam, kad būtų suteikta teisė į PVM atskaitę, turi būti vykdytos esminės ir formalios PVM direktyvoje numatytos sąlygos (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-781/17, EU:C:2018:283, 35 punktą).

36 Esminės teisės į PVM, mokėtino už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį, atskaitę atsiradimo sąlygos yra išvardytos šios direktyvos 168 straipsnio c punkte. Pagal šias sąlygas reikalaujama, kad šis įsigijimas atliktų apmokestinamasis asmuo, kad jis privalėtų sumokėti PVM už šias prekes ir kad nagrinėjamos prekės būtų naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams.

37 Priešingai, teisės į PVM atskaitę formalios sąlygos reglamentuoja jos įgyvendinimo tvarką ir kontrolę bei gerą bendros PVM sistemos funkcionavimą, kaip antai prievolės, susijusios su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu ir deklaravimu (2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*

, C-590/13, EU:C:2014:2429, 42 punktą).

38 Dėl PVM, mokėtino už įsigijimą Bendrijos viduje, iš PVM direktyvos 178 straipsnio c punkto matyti, kad galimybė pasinaudoti teise į atskaitą priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo šios direktyvos 250 straipsnyje nurodytoje PVM deklaracijoje pateikia išsamius duomenis, reikalingus PVM sumai, mokėtinai įsigyjant prekes, nustatyti, ir ar jis turi pagal šios direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–5 skirsnių nuostatas išrašyti sąskaitą faktūrą.

39 Be to, pagal PVM direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipą teisė į PVM atskaitą įgyvendinama taip – iš visos PVM sumos, mokėtinios per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atimama visa PVM suma, „į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį“ apmokestinamasis asmuo „įgijo teisę ir ją naudoja pagal 178 straipsnį“.

40 Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija darytina išvada, kad teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 34 punktą ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 35 punktą).

41 Taigi teise į atskaitą iš esmės naudojamas per tą patį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. vadovaujantis PVM direktyvos 167 straipsniu tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti mokestį (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 36 punktą).

42 Vis dėlto pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise jos atsiradimo laikotarpiu, jei laikomasi tam tikrų nacionalinių teisės įstatymų (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 37 punktas).

43 Šiuo klausimu valstybės narės pagal PVM direktyvos 273 straipsnį gali priimti priemones tam, kad būtų užtikrintas tinkamas mokesčio surinkimas ir užkirstas kelias sukaviimui. Vis dėlto tokios priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir kelti grėsmės PVM neutralumui (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija, taip pat 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Šiuo atveju pagal pagrindinėje byloje nagrinjamus nacionalinės teisės aktus teisė į PVM, susijusio su įsigijimu Bendrijos viduje, atskaitą atsiranda, jeigu apmokestinamasis asmuo per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado su įsigytomis prekėmis susijusi mokestinė prievolė, pabaigos, pirma, gauna prekių tiekimą Bendrijos viduje patvirtinančią sąskaitą faktūrą, ir, antra, mokesčio deklaracijoje, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, nurodo už šį įsigijimą mokėtiną PVM sumą. Jei per šį terminą pateiktoje deklaracijoje ši suma nėra nurodyta, apmokestinamasis asmuo gali patikslinti deklaraciją per penkerius metus nuo to meto, kuriais atsirado teisė atskaityti už įsigijimą Bendrijos viduje mokėtiną PVM, pabaigos. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo turi už šį įsigijimą mokėtiną PVM apskaičiuoti atgaline data, o PVM už šį įsigijimą jis gali atskaityti tik už einamąjį mokestinį laikotarpį.

45 Šiuo klausimu, pirma, tiek, kiek atrodo, kad tokiu teisės aktu teisės į atskaitą atsiradimas siejamas su sąskaitos faktūros ir deklaracijos gavimo sąlygomis, pažymėtina, kad, atsižvelgiant į šio sprendimo 34 ir 36 punktus, teisės į atskaitą atsiradimas gali priklausyti tik nuo PVM direktyvoje numatytų esminių šios direktyvos 168 straipsnio c punkte išvardytų įsigijimo Bendrijos

viduje atveju taikom? s?lyg?. Vis d?lto šis atsiradimas neb?tinai priklauso nei nuo s?skaitos fakt?ros gavimo, nei nuo už tok? ?sigijim? per konkret? termin? mok?tino PVM deklaravimo ir apskai?iavimo.

46 Nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai aprašyti šio sprendimo 44 punkte, gali lemti, kad mok?tina PVM suma (taigi ir atskaitytina PVM suma), susijusi su tuo pa?iu ?sigijimu Bendrijos viduje, nebus apskai?iuota tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu, neatsižvelgiant ? konkre?ias aplinkybes, apmokestinamojo asmens s?žiningum? ir priežastis, d?l kuri? už tok? ?sigijim? mok?tinas PVM buvo deklaruotas pav?luotai. Taikant šiuos teis?s aktus vien d?l formalaus reikalavimo nesilaikymo delsiama pasinaudoti teise ? PVM, mok?tino už ?sigijim? Bendrijos viduje, atskait?. Taigi jais apmokestinamajam asmeniui laikinai perkeliama PVM našta.

47 Vis d?lto, pirma, vadovaujantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l atvirkštinio apmokestinimo tvarkos, pagal pagrindin? PVM neutralumo princip? reikalaujama suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamasis asmuo ne?vykdo kai kuri? formali? reikalavim?. Kadangi mokes?i? institucija turi reikiamus duomenis, kad gal?t? nustatyti, jog esminiai reikalavimai ?vykdyti, ji neturi numatyti (kiek tai susij? su šio asmens teise atskaityti š? mokest?) papildom? s?lyg?, d?l kuri? pasinaudoti šia teise tapt? ne?manoma (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 62 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija, taip pat 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 38 ir 40 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Gali b?ti kitaip, jei d?l formali? reikalavim? pažeidimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad esminiai reikalavimai yra ?vykdyti (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 71 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija, taip pat 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 39 punktas).

48 Antra, reikia pažym?ti, kad šio sprendimo 41 punkte primintu reikalavimu, kad teise ? atskait? iš esm?s leidžiama pasinaudoti tik prievol?s apskai?iuoti mokest? atsiradimo laikotarp?, užtikrinamas mokes?i? neutralumas. Šis reikalavimas užtikrina, kad PVM bus apskai?iuotas ir atskaitytas tuo pa?iu laikotarpiu, tod?l apmokestinamasis asmuo vykdamas ekonomin? veikl? bus visiškai atleistas nuo mok?tino arba sumok?to PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C?152/02, EU:C:2004:268, 35–37 punktus).

49 Šiai logikai prieštaraut? tai, jei apmokestinamajam asmeniui b?t? laikinai perkelta už ?sigijim? Bendrijos viduje mok?tino PVM našta, juo labiau d?l to, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkto, už tok? ?sigijim? mokes?i? institucijai nereikia mok?ti jokios sumos.

50 Vadinasi, jei esmin?s teis?s ? PVM atskait? s?lygos yra ?vykdytos (o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), nacionalin?s teis?s akt? taikymas negali vien d?l formalaus reikalavimo nesilaikymo automatiškai trukdyti pasinaudoti teise ? mok?tino PVM už ?sigijim? Bendrijos viduje atskait? per t? pat? PVM apskai?iavimo laikotarp?, neatsižvelgiant ? visas reikšmingas aplinkybes (be kita ko, ir ? apmokestinamojo asmens s?žiningum?).

51 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos negalima padaryti jokios kitos išvados; pagal j? valstyb?s nar?s gali teisinio saugumo sumetimais numatyti, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai r?pestingas apmokestinamasis asmuo, nepateik?s prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teis? ? atskait?, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagr?stoms analogiškoms teis?ms mokes?i? srityje taikomas taip pat, kaip ir S?jungos teise pagr?stoms teis?ms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, jei d?l jo pasinaudoti teise ? atskait? netampa praktiškai ne?manoma arba pernelyg sud?tinga (veiksmingumo principas) (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 38 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

52 Iš šio sprendimo 44 ir 46 punktuose išd?styt? aplinkybi? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose nustatytas trij? m?nesi? terminas PVM deklaracijai d?l ?sigijimo Bendrijos viduje pateikti negali b?ti prilygintas naikinamajam terminui (kaip jis suprantamas pagal š? jurisprudencij?), lemian?iam teis?s ? atskait? netekim?.

53 Vis d?lto, kaip matyti iš šio sprendimo 43 punkte nurodytos jurisprudencijos, valstyb?s nar?s turi teis?, laikydamosi proporcingumo principo, numatyti sankcijas už formali? PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyt? naudojimosi teise ? PVM atskait? s?lyg? nesilaikym?. Pažym?tina, kad S?jungos teis? nedraudžia valstyb?ms nar?ms prireikus nustatyti pažeidimo sunkumui proporcing? baud? ar pinigini? sankcij?, siekiant nubausti už formali? reikalavim? pažeidim? (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

54 Vis d?lto nacionalin?s teis?s aktai, kuriais sistemingai draudžiama pasinaudoti teise ? PVM, susijusio su ?sigijimu Bendrijos viduje, atskait? per t? pat? laikotarp?, kur? turi b?ti apskai?iuota ta pati PVM suma, nenumatant galimyb?s atsižvelgti ? visas reikšmingas aplinkybes (be kita ko, ir ? apmokestinamojo asmens s?žiningum?), viršija tai, kas b?tina, pirma, tinkamam mok?tino PVM surinkimui užtikrinti, kai (kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkte nurodytos jurisprudencijos) mokes?i? institucijai nereikia sumok?ti jokios PVM sumos, ir, antra, užkirsti keli? mokes?i? suk?iavimui.

55 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos teise ? PVM d?l ?sigijimo Bendrijos viduje atskait? per t? pat? mokestin? laikotarp?, per kur? turi b?ti sumok?tas PVM, galima pasinaudoti tik jei PVM yra nurodytas mokes?i? deklaracijoje, pateiktoje per tris m?nesius nuo m?nesio, kur? atsirado mokestin? prievol? už ?sigytas prekes, pabaigos.

D?l bylin?jimosi išlaid?

56 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 ir 178 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos teise ? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) d?l ?sigijimo Bendrijos viduje atskait? per t? pat? mokestin? laikotarp?, per kur? turi b?ti sumok?tas PVM, galima pasinaudoti tik jei PVM yra nurodytas mokes?i? deklaracijoje, pateiktoje per tris m?nesius

nuo m?nesio, kur? atsirado mokestin? prievol? už ?sigytas prekes, pabaigos.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.