

62016CJ0533

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. kovo 21 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167–171 straipsniai – Teisė ? PVM atskaitė – Teisė ? PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sistėig? PVM grąžinan?ioje valstyb?je nar?je – 178 straipsnio a punktas – Naudojimosi teise ? PVM atskaitė taisykl?s – Direktyva 2008/9/EB – PVM grąžinimo taisykl?s – Naikinamasis terminas – Mokes?i? neutralumo principas – Pra?jus keleriems metams po nagrin?jamo prekė? tiekimo sumok?tas PVM ir j? nurodant išrašytos s?skaitos fakt?ros – Atsisakymas leisti pasinaudoti teise ? grąžinim? d?l to, kad baig?si naikinamasis terminas, kuris prasid?jo nuo prekė? tiekimo dienos“

Byloje C?533/16

d?l Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukš?iausiasis Teismas) 2016 m. rugs?jo 29 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2016 m. spalio 20 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Volkswagen AG

prieš

Finan?né riaditeľstvo Slovenskej republiky

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič?, teis?jai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašičnas (praneš?jas),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

–

Finan?né riaditeľstvo Slovenskej republiky, atstovaujamo F. Imrecze,

–

Slovakijos vyriausyb?s, atstovaujamos B. Ricziová,

–

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

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

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11) (toliau – Direktyva 2006/112), 167 straipsnio ir 178 straipsnio a punkto, 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatan?ios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 41 straipsnio, taip pat mokes?i? neutralumo ir proporcingumo princip? išaiškinimo.

2

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

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Direktyva 2006/112

3

Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

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

4

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

5

Min?tos direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

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

a)

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

<...>

6

Direktyvos 2006/112 169 straipsnyje numatyta:

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

a)

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

<...>

7

Šios direktyvos 170 straipsnyje nustatyta:

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

a)

vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

<...>

8

Minėtose direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

9

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

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

a)

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

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

<...>“

10

Min?tos direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

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

11

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

12

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

13

Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

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

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Direktyva 2008/9

14

Direktyvos 2008/9 1 straipsnyje nustatyta:

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

15

Šios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

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

1)

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

asmuo pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, ne?sisieig?s PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o ?sisieig?s kitos valstyb?s nar?s teritorijoje;

<...>“

16

Min?tos direktyvos 3 straipsnyje išvardijamos s?lygos, kurios turi b?ti patenkintos, kad ji b?t? taikoma gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisieigusiam apmokestinamajam asmeniui.

17

Direktyvos 2008/9 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstyb? nar? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisieigusiam apmokestinamajam asmeniui gr?žina PVM, apskai?iuot? už kit? apmokestinam?j? asmen? toje valstyb?je nar?je jam tiekias prekes ar suteiktas paslaugas arba už ? t? valstyb? nar? importuotas prekes, jeigu tos prek?s ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a)

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

<...>

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teis? ? pirkimo mokes?io gr?žinim? nustatoma pagal Direktyv? 2006/112/EB, kaip taikoma PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je.“

18

Direktyvos 2008/9 6 straipsnio pirma pastraipa išd?styta taip:

„Kad atitikt? PVM gr?žinimo reikalavimus PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisieig?s apmokestinamasis asmuo turi vykdyti sandorius, suteikian?ius teis? ? atskait? ?sisieigimo valstyb?je nar?je.“

19

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

Slovakijos teis?

20

Pragrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos Zákon ?. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (?statymas Nr. 222/2004 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io; toliau – ?statymas Nr. 222/2004) 49 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„(1) Apmokestinamojo asmens teis? atskaityti mokes? už prek? ar paslaug? atsiranda, kai mokes?is už ši? prek? ar paslaug? tampa apskai?iuotinas.

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

a)

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

<...>

21

Šio įstatymo 51 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

a)

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

<...>

22

Minuto įstatymo 55b straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

23

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

„(1) Šiame įstatyme:

a)

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

<...>

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

24

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

25

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

26

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

27

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

28

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

29

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

30

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

31

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

32

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

„1.

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

a)

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

b)

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

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

2.

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

3.

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

asmeniui teisė ? mokesčio grąžinim?, kuria pasinaudota per numatytą terminą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2008/9, tuo atveju, kai tų mokesčių sąskaitoje fakturoje jam nurodė ir sumokėjo tiek jas prieš baigiantis nacionalinėje teisėje numatytam naikinamajam terminui?

4.

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

5.

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–ketvirtojo klausimų

33

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

34

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

35

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

36

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

numatyt? teis? ? pirkimo PVM atskait? jo valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo Daimler ir Widex, C?318/11 ir C?319/11, EU:C:2012:666, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

37

Pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 26 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencija).

38

Atskaitos sistema, taigi ir gr?žinimu, siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 27 punkt? ir 2017 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo SMS group, C?441/16, EU:C:2017:712, 40 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

39

Kaip Teisingumo Teismas ne kart? pažym?jo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? taikoma iš karto d?l vis? mokes?i?, sumok?t? sudarant pirkimo sandorius (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 37 punkt? ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 36 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencija).

40

Vis d?lto teis? ? PVM atskait? siejama tiek su esmini?, tiek su formali? reikalavim? ar s?lyg? laikymusi (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 38 punkt?).

41

D?l esmini? reikalavim? ar s?lyg? iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad b?t? galima pasinaudoti min?ta teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo b?t? „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal ši? direktyv?, ir, antra, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? PVM atskait?, apmokestinamasis asmuo naudot? savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir kad šios prek?s ar paslaugos b?t? ?sigytos iš kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 28 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?, taip pat 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 39 punkt?).

42

D?l teis?s ? PVM atskait? pasinaudojimo s?lyg?, kurios sutampa su formos reikalavimais arba s?lygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo tur?ti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r? (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 40 punkt?).

43

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

44

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

45

Vis dėlto pagal šios direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, kai laikomasi tam tikrą nacionalinėje teisėje nustatytą sąlygą ir taisyklę (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46

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

47

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

48

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

Nagrin?jamu atveju iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nors nagrin?jamos prekio tiekimas vykdytas 2004–2010 m., bendrov?s Hella patikslino PVM tik 2010 m., išrašydamos s?skaitas fakt?ras su PVM, pateikdamos papildomas mokes?io deklaracijas kompetentingoms nacionalin?ms institucijoms ir pervesdamos mok?tino PVM sum? ? valstyb?s biudžet?. Iš jo taip pat matyti, kad suk?iavimo mokes?i? srityje ar PVM nesumok?jimo rizika buvo pašalinta. Šiomis aplinkyb?mis Volkswagen objektyviai negal?jo pasinaudoti savo teise ? gr?žinim? iki šio patikslinimo, nes netur?jo s?skait? fakt?r? ir nežinojo, kad PVM buvo mok?tinas.

Iš tikr?j? tik atlikus š? patikslinim? buvo ?gyvendintos esmin?s ir formalios s?lygos teisei ? PVM atskait? atsirasti ir tik tada Volkswagen gal?jo prašyti, kad b?t? atleista nuo mok?tino ar sumok?to PVM naštos pagal Direktyv? 2006/112 ir mokes?i? neutralumo princip?. Taigi, kadangi ne?rodyta, kad Volkswagen buvo nepakankamai r?pestinga, ir nesant piknaudžiavimo ar susitarim? su bendrov?mis Hella, kuriais suk?iaujama, negalima pagr?stai remtis naikinamuoju terminu (jis skai?iuotinas nuo prekio tiekimo dienos ir kai kuri? laikotarpi? atveju baigiasi iki šio patikslinimo), siekiant paneigti teis? ? PVM gr?žinim?.

Tod?l ? pirm?j?–ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti taip: S?jungos teis? turi b?ti aiškinama kaip draudžianti valstyb?s nar?s teis?s aktus, pagal kuriuos tokiais aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, t. y. kai apmokestinamajam asmeniui PVM s?skaitoje fakt?roje buvo nurodytas ir jo sumok?tas pra?jus keletui met? nuo to laiko, kai buvo tiekiamos nagrin?jamos prek?s, atsisakyta leisti pasinaudoti teise ? PVM gr?žinim?, nes min?tuose teis?s aktuose numatytas naikinamasis terminas pasinaudoti šia teise prasid?jo nuo tiekimo dienos ir pateikus prašym? d?l gr?žinimo jau buvo pasibaig?s.

D?l penktojo klausimo

Atsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j?–ketvirt?j? klausimus, iš kurio matyti, kad nacionalin?s teis?s akt? ar praktikos atitiktis S?jungos teisei tokiais aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, gali b?ti vertinama atsižvelgiant ? Direktyv? 2006/112, nereikia atsakyti ? penkt?j? klausim?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

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:

S?jungos teis? turi b?ti aiškinama kaip draudžianti valstyb?s nar?s teis?s aktus, pagal kuriuos tokiais aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, t. y. kai apmokestinamajam

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

Parašai.

(*1) Proceso kalba: slovakų.