

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,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

susipažinęs su 2019 m. gruodžio 19 d. posėdyje pateikta generalinios advokatės 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 išaiškinimo.

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?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?.“

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? nustatytais 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 řád* (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 mokestinų prievolių, 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 mokestinėmis 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 ši? 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. mokestiniai laikotarpiai?.

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? pervesti 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 finan?ní ?editelství* (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 mokestinio 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. mokestiniai laikotarpiai?, 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. mokestiniai laikotarpiai?.

22 *Agrobet* pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam 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 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame 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 valstybių narių mokesčių administratoriai turi atlikti tokius dalinius grąžinimus.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažįsta, kad pagal PVM direktyvos 273 straipsnį priimtos nacionalinės priemonės, skirtos kovoti su mokesčių sukčiavimu, gali lemti teisės PVM atskaitę apribojimą ir taip paskatinti valstybes 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, prašymą priimti prejudicinį 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 teisę PVM atskaitę, todėl ir PVM neutralumą.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės mano, kad nacionalinės teisės aktai, kurie, kaip ūekijos teisės aktai, per tam tikrą laikotarpį nepripažįsta deklaruoto apmokestinamojo tiekimo ar teikimo, kurio pagrįstumas nekelia abejonių, arba kurie net neleidžia rodyti jų pagrįstumo, sistemiškai pažeidžia teisę PVM atskaitę. Taigi, šio teismo teigimu, kai nekyla jokių abejonių dėl tam tikrą 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 aplinkybomis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, ūekijos Respublika) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad valstybė narė priima priemonę, pagal kurią prašomos PVM atskaitos dalies apskaičiavimas ir sumokėjimas priklauso nuo procedūros, kuri taikoma visiems atitinkamo mokesčio 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 prašymą priimti prejudicinį 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 mokesčio 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 aplinkybomis, kai, remiantis prašymą priimti prejudicinį 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 žodini?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 pagrindini?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 antraštini?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. Visų pirma tokia tvarka turi leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis sąlygomis susigrąžinti visą dėl PVM permokos atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad permoka turi būti sugrąžinta per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 17 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Vis dėlto tvarka, kuri esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, neleidžia apmokestinamajam asmeniui susigrąžinti tam tikros PVM permokos dalies, kuri, jo nuomone, nebuvo ginyta, trukdytų šiam apmokestinamajam asmeniui remtis tokios neginėjamos dalies buvimu ir pasinaudoti šios dalies grąžinimu, taip perkeliant jam dalį mokesčio naštos ir pažeidžiant mokesčio neutralumo principą.

36 Darytina išvada, kad PVM direktyvos 179 ir 183 straipsniai, siejami su mokesčio neutralumo principu, negali būti aiškinami taip, kad pagal juos iš principo atmetama galimybė mokestinio laikotarpiu nustatyti neginjamą PVM deklaracijoje nurodytos PVM permokos dalį, dėl ko permoka gali būti iš dalies perkelta ar grąžinta.

37 Antra, dėl klausimo, kokiomis sąlygomis galima manyti, kad PVM permokos dalis iš tikrųjų neginėjama per mokestinio patikrinimo procedūrą, kurią mokesčio administratorius pagal nacionalinę teisę taiko tam tikriems mokestinio laikotarpio sandoriams, reikia pažymėti, kad dėl to, jog PVM permoka atsiranda dėl šio sprendimo 30 ir 31 punktuose nurodyto aritmetinio veiksmo, apie neginjamą šios permokos dalį galima kalbėti tik jei mokėtino mokesčio suma ir su šiais sandoriais susijusi atskaitytina mokesčio suma pačios yra neginėjamos.

38 Nors pradamas mokestinio patikrinimo procedūrą arba per ją mokesčio administratorius negali atmesti galimybes, kad, pasibaigus šiai procedūrai, mokėtino ir atskaitytino mokesčio sumos, atitinkančios per šią procedūrą nenumatytus sandorius, gali skirtis, palyginti su apmokestinamojo asmens deklaruotomis sumomis, negalima manyti, kad atitinkama nagrinėjamos PVM permokos dalis nėra ginėjama. Be to, reikia, kad mokesčio administratorius, pradamas nagrinjamą mokestinio patikrinimo procedūrą arba per ją, įsitikintų, kad šios dalies apskaitinimo veiksniai nebegali būti ginėjami iki šios procedūros pabaigos.

39 Darytina išvada, jog tam, kad dalį PVM permokos būtų galima laikyti neginėjama, nepakanka, kad apmokestinamasis asmuo vienašališkai patvirtintų, jog egzistuoja neginėjama šios permokos dalis ar kad tokia dalis, atrodo, egzistuoja vien dėl to, kad pradamas nagrinjamą patikrinimo procedūrą mokesčio administratorius apribojo ją tam tikrais apmokestinamojo asmens sandoriais. Priešingai, būtina, kad mokesčio administratorius įsitikintų, viena vertus, kad galimi pažeidimai, kuriuos jis vertina, jei būtų įrodyti, negalėtų daryti poveikio mokėtino PVM ir atskaitytino PVM sumoms, susijusioms su sandoriais, kuriems netaikoma ši procedūra, taigi ir PVM permokos sumai, kuri, atrodo, neginėjama, ir, kita vertus, kad jis neturėtų išplėsti tos pačios procedūros taikymo srities, kad apimtų visus ar dalį sandorių, kurie iš pradžių nebuvo tikrinami. Tokia informacija turi aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai kilti iš visų mokestinio patikrinimo procedūros dokumentų ir reikšmingų bylos aplinkybių.

40 Šiomis aplinkybomis 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, mokesių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas yra PVM direktyva, visų pirma jos 273 straipsnyje pripažintas ir skatinamas tikslas, o asmenys negali sukaviudami ar piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis, nacionalinės institucijos ir teismai neturi suteikti teisės atskaitai, jei atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šia teise naudojamosi sukaviujant 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 mokesčio patikrinimo procedūrai mokesių institucijos, siekdamos galutinio tikslo teisingai nustatyti mokesio 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 vertaria.

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, kylantiems iš bendrojo gero administravimo principo.

43 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad tuo atveju, kai valstybės narė įgyvendina 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 mokesčio 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 mokesių administratorius, vykdydama jai tenkančią pareigą atlikti patikrinimą, kruopščiai ir nešališkai išnagrintų 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 išnagrintų visas reikšmingas konkrečius 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 mokesių institucijos tarimai dėl dalies sandorių, susijusių su aptariamą PVM deklaracijos parengimu, teisėtumo, negali turėti tokos nei sandoriams, kuriems netaikoma aptariama mokesčio patikrinimo procedūra, nei šioje deklaracijoje nurodytos PVM permokos daliai, todėl egzistuoja neginėjama šios permokos dalis. Iš tiesų apmokestinamasis asmuo gali turėti teisėtą interesą siekti, kad mokesių administratorius priimtų sprendimą, patvirtinantį, kad minėta procedūra bus

apribota tik tam tikrų sandorių, ypač tuo atveju, kai šie sandoriai susiję tik su nedidele apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos dalimi.

46 Šiomis aplinkybomis reikia pažymėti, kad nacionalinės teisės aktai, kurie, kiek tai susiję su valstybės narės pagal PVM direktyvos 273 straipsnį priimtomis priemonėmis, neleidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti tokio rodymo, o mokesčių administratorius šiuo klausimu neturi teisės priimti sprendimo, prieštarauja gero administravimo principui, todėl yra nesuderinami su PVM direktyva.

47 Be to, reikia patikslinti, kad apmokestinamojo asmens galimybę remtis neginjamomis PVM permokos dalies egzistavimu mokesčių mokėtinu laikotarpiu taip, kad ji būtų grąžinta prieš pasibaigiant mokesčio patikrinimo procedūrai, automatiškai nereiškia mokesčių administratoriaus pareigos grąžinti šią dalį iš anksto, neskaitant tada, kai jis pripažįsta, kad ši dalis nėra ginjama. Iš tiesų iš PVM direktyvos 183 straipsnio matyti, kad, neatsižvelgiant į savo nustatytas taisykles, valstybės narės privalo grąžinti arba perkelti PVM permoką tik tuo atveju, kai atskaitoma suma viršija už atitinkamą mokesčių laikotarpį mokėtino PVM sumą. Taigi pagal šią nuostatą valstybės narės tenkanti pareiga grąžinti arba perkelti priklauso nuo to, ar yra PVM permoka, susijusi su visu nagrinjamu mokesčių laikotarpiu.

48 Šiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo per mokesčio patikrinimo procedūrą remiasi PVM permokos dalies, kuri nėra ginjama, egzistavimu, mokesčių administratorius privalo grąžinti arba perkelti tik permokos dalį, kurią jis, atsižvelgdamas į per šią procedūrą išreikštas abejones ir į reikšmingas bylos aplinkybes, gali aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustatyti, nepaisant šios procedūros baigties, dėl viso mokesčio laikotarpio, kuris yra pradinės PVM deklaracijos objektas. Tokia grąžinimo ar perkėlimo pareiga dėl to, kad ji susijusi su konkrečiu mokesčių laikotarpiu, turi egzistuoti atsižvelgiant ne tik į mokėtino mokesčio ir atskaitytino mokesčio sumas, atitinkančias per aptariamą mokesčio patikrinimo procedūrą nenumatytus sandorius, kuriuos mokesčių administratorius laiko neginjamais, bet ir į PVM permokos dalį, kuri egzistuos neatsižvelgiant į mokesčio patikrinimo procedūros baigtį ir kurią vienintelė galiausiai galima laikyti neginjama. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad ši neginjama PVM permokos dalis tam tikrais atvejais gali būti mažesnė už permokos dalį, kurios prašo apmokestinamasis asmuo ir kuri susijusi su minėtomis sumomis, mokesčių administratoriaus pripažintomis neginjamomis.

49 Nagrinjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar atsižvelgdamas į *Agrobet* galimai pateiktus rodymus mokesčių administratorius bet kurioje aptariamose mokesčio patikrinimo procedūros stadijoje aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustatė arba turėjo nustatyti, kad egzistuoja neginjama PVM permokos dalis, ir, konkrečiai kalbant, ar jis nustatė arba turėjo nustatyti, kad mokėtino mokesčio ir atskaitytino mokesčio sumos, atitinkančios per šią procedūrą nenurodytus sandorius, iki jos baigties nebegalėjo skirtis, palyginti su apmokestinamojo asmens deklaruotomis sumomis. Be to, šis teismas turi patikrinti, ar mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į abejones, kurias jis išskleidė per mokesčio patikrinimo procedūrą, ir į visus procedūros dokumentus bei reikšmingas bylos aplinkybes, taip pat galėjo arba turėjo galėti nustatyti, kad PVM permoka, kurios suma gali būti mažesnė už sumą, susijusi su sandoriais, dėl kurių neatliekamas patikrinimas, egzistuoja neatsižvelgiant į šios procedūros baigtį. Atliekant tokį patikrinimą visų pirma turėtų būti atsižvelgta į galimas sankcijas, kurias apmokestinamajam asmeniui gali tekti taikyti tuo atveju, jei sėkmingo mokesčio patikrinimo atveju būtų grąžinta apmokestinamojo asmens prašomos PVM permokos dalis ar ji būtų grąžinta laikinai.

50 Jei mokesčių administratorius negalėjo padaryti šio išvadų, jo negalima kaltinti tuo, kad jis atsisakė parengti dalinį pranešimą apie mokesčių dydį prieš pasibaigiant pagrindinėje byloje nagrinėjama mokestinio patikrinimo procedūrai.

51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šis pateiktas klausimas reikalauja atsakyti, kad PVM direktyvos 179, 183 ir 273 straipsniai kartu su mokesčių neutralumo principu turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalinis teisės aktas, kuriame nenumatyta mokesčių administratoriaus galimybių prieš užbaigiant mokestinio patikrinimo procedūrą, susijusių su PVM deklaracija, kurioje nurodyta permoka už tam tikrą mokestinį laikotarpį, grąžinti šios permokos dalį, susijusių su sandoriais, kurių neapimta procedūra jos pradžioje, tiek, kiek neįmanoma aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustatyti, kad PVM permoka, kurios suma gali būti mažesnė už per šią procedūrą nenumatytą sandorių sumą, egzistuoti neatsižvelgiant į šios procedūros baigtį, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 179, 183 ir 273 straipsniai kartu su mokesčių neutralumo principu turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalinis teisės aktas, kuriame nenumatyta mokesčių administratoriaus galimybių prieš užbaigiant mokestinio patikrinimo procedūrą, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaracija, kurioje nurodyta permoka už tam tikrą mokestinį laikotarpį, grąžinti šios permokos dalį, susijusių su sandoriais, kurių neapimta procedūra jos pradžioje, tiek, kiek neįmanoma aiškiai, tiksliai ir nedviprasmiškai nustatyti, kad PVM permoka, kurios suma gali būti mažesnė už per šią procedūrą nenumatytą sandorių sumą, egzistuoti neatsižvelgiant į šios procedūros baigtį, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: čekų.