TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. kovo 21 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167–171 straipsniai – Teisė į PVM atskaitą – Teisė į PVM grąžinimą apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje – 178 straipsnio a punktas – Naudojimosi teise į PVM atskaitą taisyklės – Direktyva 2008/9/EB – PVM grąžinimo taisyklės – Naikinamasis terminas – Mokesčių neutralumo principas – Praėjus keleriems metams po nagrinėjamo prekių tiekimo sumokėtas PVM ir jį nurodant išrašytos sąskaitos faktūros – Atsisakymas leisti pasinaudoti teise į grąžinimą dėl to, kad baigėsi naikinamasis terminas, kuris prasidėjo nuo prekių tiekimo dienos“

Byloje C-533/16

dėl *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. rugsėjo 29 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. spalio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Volkswagen AG

prieš

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, atstovaujamo F. Imrecze,

– Slovakijos vyriausybės, atstovaujamos B. Ricziová,

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

susipažinęs su 2017 m. spalio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: slovakų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 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, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 41 straipsnio, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Volkswagen AG* ir *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos finansų direktoratas) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo patenkinti dalį prašymo grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM) dėl naikinamojo termino pasibaigimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4 Pagal šios direktyvos 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

5 Minėtos direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą 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 į tame straipsnyje nurodyto PVM atskaitą, 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 įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

<…>“

8 Minėtos direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

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

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, 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 išrašytą sąskaitą faktūrą;

<…>“

10 Minėtos direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.“

11 Tos pačios direktyvos 180 straipsnyje numatyta, kad „[v]alstybės narės gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą, jeigu atskaita nebuvo padaryta pagal 178 ir 179 straipsnius“.

12 Direktyvos 2006/112 182 straipsnyje nurodyta, kad „[v]alstybės narės nustato išsamias 180 ir 181 straipsnių taikymo sąlygas ir išsamias taisykles“.

13 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, 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] grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, išsamios taisyklės.“

15 Šios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos tokios sąvokų apibrėžtys:

1) PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo – apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, neįsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o įsisteigęs kitos valstybės narės teritorijoje;

<…>“

16 Minėtos direktyvos 3 straipsnyje išvardijamos sąlygos, kurios turi būti patenkintos, kad ji būtų taikoma grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui.

17 Direktyvos 2008/9 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

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

<…>

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112/EB, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.“

18 Direktyvos 2008/9 6 straipsnio pirma pastraipa išdėstyta taip:

„Kad atitiktų PVM grąžinimo reikalavimus PVM grąžinančioje valstybėje narėje, PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi vykdyti sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą įsisteigimo valstybėje narėje.“

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

Slovakijos teisė

20 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty* (Įstatymas Nr. 222/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio; toliau – Įstatymas Nr. 222/2004) 49 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„(1) Apmokestinamojo asmens teisė atskaityti mokestį už prekę ar paslaugą atsiranda, kai mokestis už šią prekę ar paslaugą tampa apskaičiuotinas.

(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 patiektos ar suteiktos arba turi būti patiektos 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 Minėto įstatymo 55b straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmuo pasinaudoja savo teise į mokesčio grąžinimą pateikdamas elektroniniu būdu prašymą grąžinti mokestį per valstybės narės, kurioje yra jo registruota buveinė, veiklos vieta, gyvenamoji vieta arba įprastinė buvimo vieta, elektroninę sistemą. Prašymas dėl grąžinimo pateikiamas ne vėliau kaip iki kalendorinių metų, einančių po grąžinimo laikotarpio, rugsėjo mėn. 30 d. *Daňový úrad Bratislava I* [(Bratislavos mokesčių administratorius I, Slovakija)] nedelsdamas elektroninėmis 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 správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov* (Įstatymas Nr. 511/1992 dėl mokesčių ir kitų rinkliavų administravimo ir teritorinių finansų institucijų organizacijos pakeitimo) 45 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jei kitaip nenumatyta šio įstatymo ar specialaus įstatymo nuostatose, negalima reikalauti sumokėti mokestį ar mokesčio skirtumą arba suteikti teisę į PVM ar jo permokos grąžinimą praėjus penkeriems metams nuo tada, kai baigėsi metai, kuriais atsirado apmokestinamojo asmens pareiga pateikti mokesčių deklaraciją ar PVM deklaraciją arba pareiga sumokėti mokestį nepateikiant mokesčių deklaracijos ar PVM deklaracijos arba apmokestinamojo asmens teisė į PVM permokos ar mokesčio grąžinimą <…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

25 2004–2010 m. Vokietijoje įsteigta bendrovė *Hella Leuchten-Systeme GmbH* ir Slovakijoje įsteigtos bendrovės *Hella Slovakia Front Lighting s. r. o.* ir *Hella Slovakia – Signal Lighting* (toliau – bendrovės *Hella*) tiekė Vokietijoje įsteigtai bendrovei *Volkswagen AG* metalo liejinius, skirtus variklinių transporto priemonių žibintams gaminti. Už šiuos liejinius bendrovės *Hella* išrašė sąskaitas faktūras be PVM, nes manė, kad tai buvo ne prekių tiekimas, bet PVM neapmokestinama „finansinė kompensacija“.

26 2010 metais bendrovės *Hella* konstatavo, kad jų veiksmai neatitiko Slovakijos teisės. Taigi jos išrašė sąskaitas faktūras su *Volkswagen* mokėtinu PVM už nagrinėjamą tiekimą pagal Įstatymą Nr. 222/2004, pateikė papildomas mokesčio deklaracijas už visus 2004–2010 metus ir pervedė PVM į valstybės biudžetą.

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 1 536 622,92 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 teisė į PVM grąžinimą atsirado prekių patiekimo dieną, t. y. kai kilo prievolė apskaičiuoti PVM, dėl to teisė į jo grąžinimą už 2004–2006 m. laikotarpį nebegaliojo prašymo dėl grąžinimo pateikimo dieną. 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* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) – t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui; ji tvirtino, kad vidaus teisės, susijusios su tuo, nuo kada pradedamas skaičiuoti pagrindinėje byloje taikomos redakcijos Įstatymo Nr. 511/1992 45 straipsnio 1 dalyje numatytas penkerių metų naikinamasis terminas, aiškinimas neatitiko nei Sąjungos teisės, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijos, nes, jos teigimu, teisė į PVM grąžinimą atsiranda tik tuomet, kai buvo patiektos prekės arba suteiktos paslaugos ir išrašydamas sąskaitą faktūrą tiekėjas ar teikėjas pritaikė PVM. Taigi naikinamasis terminas negali prasidėti, jeigu neįvykdytos abi šios sąlygos.

31 Kadangi turi įvertinti *Volkswagen* argumentų pagrįstumą ir dėl to nustatyti momentą, nuo kurio pradedamas skaičiuoti penkerių metų terminas, per kurį apmokestinamieji asmenys gali, kad neprarastų teisės, prašyti grąžinti apskaičiuotą PVM, *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos

Aukščiausiasis Teismas) kelia klausimą dėl mokesčių institucijų praktikos, pagal kurią šis terminas prasideda nuo PVM apmokestinamo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo dienos, suderinamumo su Sąjungos teise.

32 Tokiomis aplinkybėmis *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvą 2008/9 ir teisę į mokesčio grąžinimą reikia aiškinti taip, kad, siekiant pasinaudoti teise į PVM grąžinimą, reikia įvykdyti dvi kumuliacines sąlygas:
   a) turi būti atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir
   b) prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sąskaitoje faktūroje turi nurodyti PVM?

   Kitaip tariant, ar apmokestinamasis asmuo, kuriam išrašytoje sąskaitoje faktūroje PVM nenurodytas, gali prašyti jį grąžinti?

2. Ar PVM neutralumo ir proporcingumo principus atitinka tai, kad mokesčio grąžinimo terminas pradedamas skaičiuoti nuo to momento, kai netenkinamos visos esminės pasinaudojimo teise į mokesčio grąžinimą sąlygos?

3. Ar atsižvelgiant į mokesčio neutralumo principą PVM direktyvos 167 straipsnį ir 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad esant tokioms aplinkybėms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ir su sąlyga, kad įvykdytos kitos esminės ir procedūrinės pasinaudojimo teise į mokesčio atskaitą sąlygos, pagal juos draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į mokesčio grąžinimą, kuria pasinaudota per numatytą terminą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2008/9, tuo atveju, kai tą mokestį sąskaitoje faktūroje jam nurodė ir sumokėjo tiekėjas 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 į sumokėto mokesčio grąžinimą dėl to, kad baigėsi nacionalinėje teisėje numatytas grąžinimo naikinamasis terminas, nors per šį laikotarpį apmokestinamasis asmuo negalėjo pasinaudoti teise į grąžinimą, mokestis buvo teisingai sumokėtas, o mokesčių vengimo ar nesumokėjimo rizikos visiškai nebuvo?

5. Ar teisėtų lūkesčių ir teisinio saugumo principus ir Chartijos 41 straipsnyje numatytą teisę į 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 į mokesčio grąžinimą 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 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.

34 Siekiant atsakyti į 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 įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, taisykles.

35 Vis dėlto Direktyvoje 2008/9 nesiekiama nustatyti teisės į grąžinimą pasinaudojimo sąlygų ar jos apimties. Iš tiesų šios direktyvos 5 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad, nepažeidžiant jos 6 straipsnio ir siekiant joje užsibrėžtų tikslų, teisė į pirkimo PVM grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

36 Taigi valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numatyta Direktyvoje 2008/9, atitinka Direktyvoje 2006/112 jam numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Daimler ir Widex*, C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Atskaitos sistema, taigi ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 27 punktą ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *SMS group*, C-441/16, EU:C:2017:712, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Kaip Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma iš karto dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktas ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Vis dėlto teisė į PVM atskaitą siejama tiek su esminių, tiek su formalių reikalavimų ar sąlygų laikymusi (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 38 punktas).

41 Dėl esminių reikalavimų ar sąlygų iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti minėta teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir kad šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją, taip pat 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 punktą).

42 Dėl teisės į PVM atskaitą pasinaudojimo sąlygų, kurios sutampa su formos reikalavimais arba sąlygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 40 punktas).

43 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 58 punkte, nors pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė į PVM atskaitą atsiranda, kai kyla prievolė apskaičiuoti PVM, pagal šios direktyvos 178 straipsnį minėta teisė gali būti iš esmės įgyvendinama 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 į atskaitą iš principo naudojamasi per tą patį laikotarpį, kuriuo ši teisė atsirado, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį.

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 tikrų nacionalinėje teisėje nustatytų sąlygų ir taisyklių (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 į PVM atskaitą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė 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 rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į PVM atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su Direktyva 2006/112 nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimasis 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 valstybėms narėms suteikiama galimybė numatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinomis 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 į PVM atskaitą, 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).

49 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nors nagrinėjamas prekių tiekimas vykdytas 2004–2010 m., bendrovės *Hella* patikslino PVM tik 2010 m., išrašydamos sąskaitas faktūras su PVM, pateikdamos papildomas mokesčio deklaracijas kompetentingoms nacionalinėms institucijoms ir pervesdamos mokėtino PVM sumą į valstybės biudžetą. Iš jo taip pat matyti, kad sukčiavimo mokesčių srityje ar PVM nesumokėjimo rizika buvo pašalinta. Šiomis aplinkybėmis *Volkswagen* objektyviai negalėjo pasinaudoti savo teise į grąžinimą iki šio patikslinimo, nes neturėjo sąskaitų faktūrų ir nežinojo, kad PVM buvo mokėtinas.

50 Iš tikrųjų tik atlikus šį patikslinimą buvo įgyvendintos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti ir tik tada *Volkswagen* galėjo prašyti, kad būtų atleista nuo mokėtino ar sumokėto PVM naštos pagal Direktyvą 2006/112 ir mokesčių neutralumo principą. Taigi, kadangi neįrodyta, kad *Volkswagen* buvo nepakankamai rūpestinga, ir nesant piktnaudžiavimo ar susitarimų su bendrovėmis *Hella*, kuriais sukčiaujama, negalima pagrįstai remtis naikinamuoju terminu (jis skaičiuotinas nuo prekių tiekimo dienos ir kai kurių laikotarpių atveju baigiasi iki šio patikslinimo), siekiant paneigti teisę į PVM grąžinimą.

51 Todėl į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: 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 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.

Dėl penktojo klausimo

52 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus, iš kurio matyti, kad nacionalinės teisės aktų ar praktikos atitiktis Sąjungos teisei tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gali būti vertinama atsižvelgiant į Direktyvą 2006/112, nereikia atsakyti į penktąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 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:

Sąjungos teisė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai apmokestinamajam asmeniui pridėtinės 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.