

**Byla C-258/19**

**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą**

**Gavimo data:**

2019 m. kovo 27 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. kovo 7 d.

**Kasatorė:**

*EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.*

**Kita kasacinio proceso šalis:**

*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*  
(Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija,  
Vengrija)

---

***Kúria*** (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija),

**veikiančio kaip kasacinės instancijos teismas,**

**nutartis**

<...>

**Kasatorė:** *EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.*  
(<...> Budapeštas <...>)

<...>

**Kita kasacinio proceso šalis:** *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija,  
Vengrija) (<...> Budapeštas <...>)

<...>

**Ginčo dalykas:** administracinis ieškinys mokesčių srityje

<...> [nacionalinės proceso teisės klausimai]

### **Rezoliucinė dalis**

*Kúria* <...> inicijuoja prašymo priimti prejudicinį sprendimą procesą ir pateikia šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar mokesčių neutralumo principas ir formalūs teisės į PVM atskaitą reikalavimai draudžia valstybės narės praktiką, pagal kurią, norint pasinaudoti teise į mokesčio atskaitą, atsižvelgiama tik į apmokestinimo momentą, bet neatsižvelgiama į tai, kad įvykdymo apimtis buvo šalių civilinio ginčo, kuris buvo išspręstas teismo keliu, dalykas ir kad sąskaita faktūra buvo pateikta tik paskelbus galutinį sprendimą?
2. Jeigu atsakymas būtų teigiamas, ar galima netaikyti pasinaudojimo teise į PVM atskaitą senaties termino, kuris pagal valstybės narės teisės aktus yra penkeri metai nuo tada, kai buvo suteiktos paslaugos?
3. Jeigu atsakymas būtų teigiamas, ar pasinaudojimui teise į atskaitą turi įtakos sąskaitos faktūros gavėjo šioje byloje veiksmas, pasireiškiantis rangovo atlyginimo, nustatyto galutiniu sprendimu, nesumokėjimu iki rangovo inicijuoto vykdymo proceso, t. y. motyvas, dėl kurio sąskaita faktūra buvo išrašyta tik po to, kai pasibaigė senaties terminas?

### **Taikytini teisės aktai**

#### ***Paslaugų suteikimo metu galiojusios Sąjungos teisės nuostatos***

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva)

„10 straipsnis

1.
  - a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos.
  - b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojančią įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.
2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>

&lt;...&gt;

Nukrypdomos nuo aukščiau nurodytų nuostatų, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų sandorių ar tam tikrų apmokestinamųjų asmenų kategorijų atveju mokestis tampa apskaičiuotinas:

- ne vėliau kaip išrašant sąskaitą faktūrą ar dokumentą, lygiavertį sąskaitai faktūrai, arba
- ne vėliau kaip gaunant kainą, arba
- kai neišrašoma nei sąskaita faktūra, nei jai lygiavertis dokumentas, arba jis išrašomas per vėlai, – per tam tikrą nurodytą laikotarpį, skaičiuojant nuo apmokestinimo momento.

&lt;...&gt;“

„17 straipsnis

Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis

1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.
2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:
  - a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

&lt;...&gt;“

„18 straipsnis

Teisę į atskaitą reglamentuojančios taisyklės

1. Kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo:
  - a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą;

&lt;...&gt;“

### ***Sąskaitos pateikimo metu galiojusios Sąjungos teisės nuostatos***

[2006 m. lapkričio 28 d.] Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)

„62 straipsnis

Šioje direktyvoje:

- 1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;
- 2) Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

„63 straipsnis

Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

„Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis

167 straipsnis

Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

„168 straipsnis

Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri 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;

<...>“

„Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės

178 straipsnis

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

***Paslaugų suteikimo metu galiojusios Vengrijos teisės nuostatos***

*Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* (1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. LXXIV; toliau – ankstesnis PVM įstatymas)

16 straipsnis

1) Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju – nedarant poveikio 17 ir 18 straipsniams – prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykdymo arba tam tikrais atvejais dalinio įvykdymo momentu (toliau kartu – įvykdymas).

2) Išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme numatyta kitaip, įvykdymo momento nustatymas vyksta pagal *Polgári Törvénykönyv* (Civilinis kodeksas) nuostatas <...>.

32 straipsnis

1. Pagal 34 straipsnį apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio atskaityti:

a) mokesčio sumą, kurią jis sumokėjo kitam apmokestinamajam asmeniui (įskaitant sumas, sumokėtas subjektui, kurio teises po reorganizacijos perėmė šis apmokestinamasis asmuo) įsigydamas iš jo prekių ar gaudamas paslaugų, arba kitam apmokestinamajam asmeniui pagal Supaprastinto pelno mokesčio įstatymą; <...>

35 straipsnis

1. Teise į atskaitą galima pasinaudoti tik tuo atveju – nedarant poveikio tam, kas numatyta Bendrajame apmokestinimo įstatyme, – jeigu turima dokumentų, kurie patikimai patvirtina pirkimo PVM sumą. Tokiais dokumentais laikomi šie apmokestinamajam asmeniui pateikti dokumentai:

a) sąskaitos faktūros ir supaprastintos sąskaitos faktūros [32 straipsnio 1 dalies a ir g punktų atveju]; <...>

***Sąskaitos faktūros pateikimo metu galiojusios Vengrijos teisės nuostatos***

*Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; toliau – PVM įstatymas)

55 straipsnis

1. Prievolė apskaičiuoti mokesť atsiranda tuo momentu, kai realiai įvykdomas apmokestinamasis sandoris (toliau – įvykdymas).

119 straipsnis

1. Išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme numatyta kitaip, teisė į mokesčio atskaitą atsiranda, kai nustatomas mokėtinas mokestis, atitinkantis pirkimo PVM (120 straipsnis).

#### 120 straipsnis

Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo, kaip toks, naudoja arba kitaip eksploatuoja savo apmokestinamajam prekių tiekimui arba paslaugų teikimui, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokesťį, kurį įsigyjant prekes arba paslaugas jam apskaičiavo kitas apmokestinamasis asmuo, įskaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis. <...>

#### 127 straipsnis

1. Objektivi sąlyga pasinaudoti teise į atskaitą yra tai, kad apmokestinamasis asmuo asmeniškai turėtų:

a) 120 straipsnio a punkte numatytu atveju – jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą kaip įrodymą apie sandorio įvykdymą; <...>

#### ***Vengrijos procedūrinės nuostatos, susijusios su pasinaudojimu teise į atskaitą***

*Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Bendrasis apmokestinimo įstatymas Nr. XCII; toliau – Bendrasis apmokestinimo įstatymas)

#### 164 straipsnis

1. Teisės apskaičiuoti mokesťį senatis sueina pasibaigus penkeriems metams, skaičiuojamiems nuo paskutinės kalendorinių metų, kuriais turėjo būti pateikta mokesčio deklaracija ar pranešimas apie mokėtiną mokesťį arba kuriais, negavus deklaracijos ar pranešimo, mokestis turėjo būti sumokėtas, dienos. Teisės prašyti valstybės pagalbos ir teisės prašyti grąžinti permokas senatis sueina pasibaigus penkeriems metams, skaičiuojamiems nuo paskutinės kalendorinių metų, kuriais tokios teisės atsirado, dienos.

#### **Faktinės aplinkybės**

- 1 1996 m. lapkričio 12 d. ir 1997 m. rugsėjo 17 d. kasatorė su viena prekybos bendrove sudarė kelias rangos sutartis dėl darbų, susijusių su oro telekomunikacijų linijomis, atlikimo. Pagal šias sutartis rangovas negalėjo prašyti atlyginimo už sandorio dalių, dėl kurių užsakovas nesuteikė leidimo kasatorei, įvykdymą. Kasatorė rangovui sumokėjo tik dalį atlyginimo, nes tarp šalių kilo ginčas dėl jo dydžio. Rangovas pareikalavo sumokėti jam priklausantį atlyginimą ir inicijavo teismo procesą; per jį *Fővárosi Ítéltábla* (Sostinės aukštesnysis teismas, Vengrija) savo 2004 m. rugsėjo 17 d. Sprendime Nr. 3.Pf.20.756/2004/5

įpareigojo kasatorę sumokėti 19 703 394 Vengrijos forintų (HUF) ir atitinkamas palūkanas. Tą sprendimą kasatorė apskundė kasacine tvarka, tačiau *Legfelsőbb Bíróság* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija [vertėjo pastaba: taip iki 2012 m. buvo vadinamas dabartinis *Kúria*]) 2010 m. spalio 5 d. Sprendimu Nr. Pfv.VII.21.212/2010/6 paliko galioti *Fővárosi Ítéltábla* sprendimą. Kasatorė per priverstinio vykdymo procedūrą sumokėjo rangovui atlyginimą, o rangovas, kasatorės prašymu, 2011 m. birželio 15 d. pateikė sąskaitą faktūrą, kurioje kaip įvykdymo data buvo nurodyta 2011 m. birželio 6 d.

- 2 Kasatorė PVM deklaracijoje už 2011 m. antrą trimestrą atskaitė 3 940 679 HUF dydžio pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kuris buvo nurodytas sąskaitoje faktūroje. Prieš išmokėdamas šią sumą mokesčių administratorius atliko patikrinimą, po kurio konstatavo, kad kasatorė pateikė nepagrįstą gražinimo prašymą, ir skyrė 394 000 HUF dydžio mokesstinę baudą. Mokesčių administratoriaus manymu, pagal ankstesnio PVM įstatymo 36 straipsnio 1 dalies a punktą ir 16 straipsnio 15 dalį senaties termino eiga pradėjo eiti 2004 m. gruodžio 31 d., todėl teisės prašyti gražinti PVM senatis suėjo 2009 m. gruodžio 31 d. Kasatorė apskundė mokesčių administratoriaus sprendimą pateikdama administracinį skundą; pirmosios instancijos teismas jį atmetė. Vėliau *Kúria* Sprendimu Nr. Kfv.V.35.490/2014/5 panaikino kitos kasacinio proceso šalies ir žemiausios grandies [mokesčių] administratoriaus sprendimus bei nurodė pastarajam pradėti naują procedūrą. *Kúria* nusprendė, kad, priešingai nei nurodė mokesčių administratorius, ankstesnio PVM įstatymo 16 straipsnio 15 dalis netaikytina ir pagal bendrąsias įstatymo nuostatas reikia nustatyti įvykdymo momentą.
- 3 Per naujai vykdytą [administracinę] procedūrą mokesčių administratorius, remdamasis *Fővárosi Ítéltábla* sprendimu, kaip įvykdymo datą nustatė 1998 m. lapkričio 16 d. ir dėl to nusprendė nesuteikti teisės į PVM atskaitą, nes, jo nuomone, šiai teisei yra suėjusi senatis. [Administracinio] sprendimo motyvuose nurodyta, kad ankstesniame PVM įstatyme teisės į atskaitą atsiradimas buvo aiškiai susietas su momentu, kuriuo sumokamas mokėtinas mokestis. Todėl teisė atskaityti už įsigijimą sumokėtą mokestį atsiradavo tuo pačiu momentu, kai tiekėjui dėl to paties sandorio kildavo prievolė apskaičiuoti mokestį. Mokesčių administratorius nusprendė, kad rangovo pateiktoje sąskaitoje buvo nurodyta neteisinga įvykdymo data, nes realiai įvykdymas buvo atliktas 1998 m. lapkričio 16 d., todėl kasatorės teisė į atskaitą atsirado irgi tuo pačiu momentu. Jis pažymėjo, kad įvykdymo (kalbant apie sąskaitą faktūrą) momentas susijęs ne su mokėjimu, o su ekonominio sandorio tarp šalių atlikimu.
- 4 Savo administraciniame skunde kasatorė tvirtino, kad teisės normos, susijusios su teise apskaičiuoti mokestį ir jos senatimi, netaikomos jai priklausančio mokesčio kredito senačiai. Remdamasi *Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény* (1959 m. Įstatymas Nr. IV dėl Civilinio kodekso) 326 straipsnio 1 ir 2 dalimis, ji nurodė, kad senaties terminas netgi neprasidėjo, tik yra sustojęs. Teisė į atskaitą neatsirado iki tol, kol kasatorė neturėjo teisingai pateiktos sąskaitos faktūros. Pagal ankstesnio PVM įstatymo 35 straipsnį tam, kad būtų galima pasinaudoti

teise į atskaitą, reikia, kad apmokestinamasis asmuo turėtų jo vardu pateiktą sąskaitą faktūrą už sandorį. Tačiau iki 2011 m. kasatorė tokios sąskaitos faktūros neturėjo. Kaip teigia kasatorė, tam, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, svarbiausia yra jos atliktas mokėjimas. Ji apmokėjo rangovo sąskaitą faktūrą 2011 m. antrame ketvirtyje, todėl iki to momento nebuvo įvykdytas reikalavimas, kad kitas apmokestinamasis asmuo būtų apskaičiavęs PVM kasatorei. Požiūris, kuriuo vadovautasi [administraciniame] sprendime, lėmė tai, kad rangovas pervedė į biudžetą kasatorei apskaičiuotą PVM, o ši negali nei atskaityti, nei kompensuoti.

- 5 Pirmosios instancijos teismas atmetė kasatorės administracinį skundą.
- 6 Šalys sutaria, kad rangovas 1998 m. įvykdė įsipareigojimus, kurie jam teko pagal su kasatore pasirašytas rangos sutartis. Iš byloje tarp šalių priimto civilinio teismo sprendimo matyti, kad kasatorės veiksmai sutrukdė rangovui pateikti su jo atlyginimu susijusią sąskaitą faktūrą, nes iki priverstinio vykdymo proceso kasatorė nesumokėjo rangovui priklausančios sumos, o šis sąskaitą faktūrą pateikė tik gavęs mokėjimą. Pagal sąskaitą faktūrą įvykdymo momentas buvo 2011 m. birželio 6 d., tačiau, pirmosios instancijos teismo teigimu, kita kasacinio proceso šalis teisingai pastebėjo, kad rangovas įsipareigojimų negalėjo įvykdyti 2011 m., nes juos realiai įvykdė 1998 m. Minėtas teismas taip pat sutiko su kita kasacinio proceso šalimi dėl to, kad įvykdymo momentas neturi sietis su sąskaitoje faktūroje nurodytu ekonominiu sandoriu, kaip su mokėjimu nesusijęs ir kasatorės teisės į atskaitą atsiradimas; šis momentas susijęs su faktiniu ekonominio sandorio įvykdymu.
- 7 Iš teisės normos senaties srityje, įtvirtintos Bendrojo apmokestinimo įstatymo 164 straipsnyje, matyti, kad teisės prašyti gražinti PVM senatis sueina pasibaigus penkeriems metams, skaičiuojamiems nuo paskutinės kalendorinių metų, kuriais tokia teisė atsirado, dienos. Pirmosios instancijos teismas nurodė, kad, kaip savo sprendime buvo konstatavęs ir *Fóvárosi Ítéltábla*, rangovas negalėjo laiku pateikti sąskaitos faktūros dėl kasatorės veiksmų. Pirmosios instancijos teismo nuomone, kita kasacinio proceso šalis, priešingai nei nurodyta sąskaitoje faktūroje, teisingai nustatė įvykdymo momentą, todėl kita kasacinio proceso šalis galėjo pagrįstai nesutikti su kasatorės prašymu gražinti mokestį, nes teisė į atskaitą pasibaigė praėjus penkeriems metams nuo jos atsiradimo.
- 8 Galutinį sprendimą kasatorė apskundė kasacine tvarka; ji prašo panaikinti šį sprendimą ir priimti naują teisėtą sprendimą. Jos nuomone, ir pirmosios instancijos teismas, ir kasacinio proceso šalis klaidingai aiškina teisės apskaičiuoti mokestį senatį, nes ši senatis susijusi ne su kasatore, o su apmokestinamuoju asmeniu, kuris pateikia sąskaitą faktūrą ir gauna pajamas. Kasatorė taip pat pažymi, kad teisė į atskaitą neatsirado, kol jai nebuvo pateikta teisingai įforminta sąskaita faktūra. Todėl, nesant sąskaitos faktūros, kasatorė negalėjo pasinaudoti teise į atskaitą. Ji teigia, kad tuo metu, kai neįvykdyti teisės į atskaitą reikalavimai, senaties terminas negali eiti. Kasatorė neigia, kad sąskaita faktūra nebuvo pateikta dėl jos veiksmų, ir nurodo, kad sąskaitos faktūros rengėjas galėjo išrašyti ją bet



kuriuo metu, tačiau netikrumas dėl mokėtinos sumos trukdė įvykdyti pareigą pateikti sąskaitą faktūrą. Gramatiškai aiškinant ankstesnio PVM įstatymo 32 straipsnį matyti, kad iki mokesčio perkėlimo kasatorė neturėjo teisės į atskaitą ir taip pat negalėjo pradėti eiti senaties terminas. Kita vertus, kasatorė mano, kad sutarties įvykdymas reiškia, jog ją įvykdo abi šalys, o ne tik viena iš jų.

- 9 Atsiliepime į kasacinį skundą kita kasacinio proceso šalis prašo patvirtinti galutinį sprendimą ir pabrėžia, kad įvykdymo (kalbant apie sąskaitą faktūrą) momentas susijęs ne su mokėjimu, o su ekonominio sandorio tarp šalių atlikimo data. Todėl ji teigia, kad galutiniame sprendime teisingai nustatytas įvykdymo momentas, taigi, ir momentas, kuriuo suėjo senatis.

### ***Kúria* požiūris**

- 10 Pirmiau aprašytomis ginčo aplinkybėmis, kuriomis kilo šalių ginčas dėl atlyginimo už paslaugą sumos ir ši suma buvo nustatyta teismo sprendimu, o sąskaita faktūra nebuvo pateikta iki tol, kol realiai nebuvo atliktas mokėjimas, *Kúria* kyla klausimas, ar reikia ignoruoti Šeštosios direktyvos ir PVM direktyvos nuostatas, susijusias su įvykdymu, taigi ir mokesčio perkėlimu, ir ar nepateikus sąskaitos faktūros, kuri yra formalus teisės į atskaitą reikalavimas, galima netaikyti valstybės narės teisės aktų senaties srityje. Be to, *Kúria* kyla klausimas, ar pasinaudojimui teise į atskaitą turi įtakos tai, kad kasatorė įsipareigojimo sumokėti savanoriškai neįvykdė po to, kai buvo priimtas galutinis sprendimas, tačiau tai padarė per rangovo inicijuotą priverstinio vykdymo procesą, be to, atsižvelgiant į tai, kad sąskaita faktūra, kuri yra formalus teisės į atskaitą reikalavimas, buvo pateikta tik po to, kai kasatorė įvykdė įsipareigojimą ir paprašė jos iš rangovo, todėl reikia nustatyti momentą, nuo kurio prasideda terminas, per kurį galima pasinaudoti šia teise, skaičiavimas.
- 11 Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – Teisingumo Teismas) ne kartą yra išsakęs savo poziciją dėl materialinių ir formalių reikalavimų, kad būtų galima pasinaudoti PVM atskaita. Dėl materialinių reikalavimų jis yra nurodęs, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti PVM, t. y., kai suteikiamos paslaugos. Savo Sprendimo C-533/16 [*Volkswagen*] 43 punkte, nagrinėdamas įvykdymo terminą, Teisingumo Teismas, remdamasis generalinio advokato išvada, nurodė, kad nors pagal PVM direktyvos 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.
- 12 Kadangi dėl šalių ginčo, susijusio su atlyginimo suma, sąskaita faktūra buvo pateikta tik po to, kai 2011 m. buvo atliktas mokėjimas, kasatorės teisė į atskaitą galėjo atsirasti tik tuo momentu. Reikia atsižvelgti į svarbią aplinkybę – tai, kad rangovas, kuris pateikė sąskaitą faktūrą, mokėtino mokesčio sumą irgi gavo tik tuo metu ir tuomet pervadė į biudžetą. *Kúria* mano, kad pasinaudojimo teise į PVM atskaitą terminas turėtų būti skaičiuojamas nuo to momento, kai, suteikus

paslauga, buvo perkelta PVM suma, ji pervesta į biudžetą ir pagal direktyvą pateikta sąskaita faktūra.

- 13 Kita kasacinio proceso šalimi esantis mokesčių administratorius sieja pasinaudojimą teise į PVM atskaitą su pirminio įvykdymo momentu ir, atsižvelgdamas į penkerių metų senaties terminą, mano, kad prašymui grąžinti mokesčių yra suėjusi senatis. Tačiau, *Kúria* nuomone, toks požiūris prieštarauja mokesčių neutralumo principui. Iš tiesų nuostatų mokesčio atskaitos ir atitinkamai grąžinimo srityje tikslas yra visiškai išlaisvinti verslininką nuo bet kokios su mokėtinu ar sumokėtu mokesčiu susijusios naštos jam vykdant ekonominę veiklą. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ir rezultatus, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM. Šis principas būtų pažeistas, jeigu pasinaudoti teise į PVM, nurodyto aprašytomis aplinkybėmis pateiktoje sąskaitoje-faktūroje, atskaitą būtų neleista dėl įvykdymo momento siauro aiškinimo, neatsižvelgiant į bylos ypatumus.
- 14 Teisingumo Teismas taip pat yra priėmęs sprendimų dėl valstybių narių teisės normų senaties srityje (pavyzdžiui, sprendimai C-8/17 [*Biosafe – Indústria de Reciclagens*] ir C-533/16 [*Volkswagen*]). Minėtame Sprendime *Volkswagen* jis nurodė, kad Sąjungos teisė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiais 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.
- 15 Teisingumo Teismas įvairiuose sprendimuose pažymėjo, kad mokesčių administratorius gali apmokestinamajam asmeniui nesuteikti teisės į PVM atskaitą, jei nustatyta, kad jis sukčiaudamas neįvykdė daugumos formalių pareigų, kurias turi įvykdyti, kad galėtų pasinaudoti šia teise (Sprendimo C-332/15 [*Astone*] 59 punktą), o byloje *Volkswagen* taip pat nurodė būtinumą, kad apmokestinamasis asmuo veiktų su reikalaujamu rūpestingumu. Šis požiūris buvo patvirtintas byloje C-8/17 [*Biosafe – Indústria de Reciclagens*] priimtame sprendime (44 punktą), kuriame identišką senaties terminą buvo netaikytas.
- 16 Bylos aplinkybės leidžia be jokių abejonių konstatuoti, kad šalis neveikė siekdamos piktnaudžiauti ar ketindamos sukčiauti PVM srityje, tačiau vis dėlto iš kasatorės pusės būta tam tikro „nesąžiningo“ elgesio, kai, nepaisydama galutinio sprendimo, savanoriškai neįvykdė mokėjimo pareigos. Todėl *Kúria* taip pat kyla klausimas, ar pasinaudojimui teise į atskaitą turi įtakos tokie nesąžiningi apmokestinamojo asmens veiksmai, dėl kurių kita sutarties šalis, laukdama faktinio sumokėjimo, sąskaitą faktūrą pateikė vėliau.

Budapeštas, 2019 m. kovo 7 d.

<...> [parašai]

DARBINIS VERTIMAS