

Byla C-895/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. gruodžio 4 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. lapkričio 4 d.

Pareiškėja:

A.

Atsakovas:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Pagrindinės bylos dalykas

Teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, nustatymas, atsižvelgiant į pakeistas PVM įstatymo nuostatas, įtvirtinančias trijų mėnesių naikinamąjį terminą mokesčių deklaracijai pateikti

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudicinis klausimas

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1 ir paskesni, su pakeitimais; klaidų ištaisymai OL L 332, 2007, p. 60 ir OL L 235, 2018, p. 26) 167 straipsnis kartu su 178 straipsniu turėtų būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teisė į pirkimo mokesčio, sumokėto tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, kuriuo yra mokėtinas mokestis už sandorius,

susijusius su prekių įsigijimu Bendrijos viduje, atskaitą suteikiama nuo tokių sandorių mokėtiną mokesį deklaravus atitinkamoje mokesčių deklaracijoje, pateikiamoje per naikinamąjį terminą (Lenkijoje – 3 mėnesiai) nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes ir paslaugas, pabaigos?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Direktyva 2010/45/ES (toliau – PVM direktyva): 1 straipsnio 2 dalis, 63, 167, 168, 178–182 ir 273 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (*Dz. U.*, 2018, p. 2174, su pakeitimais; toliau – PVM įstatymas)

86 straipsnio 1, 10, 13 ir 13a dalys (redakcija, galiojusi iki 2017 m. sausio 1 d. ir vėliau):

1. Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, <...> apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą <...>.

10. Teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą atsiranda atsiskaitant už tą laikotarpį, kurį atsirado mokestinė prievolė dėl apmokestinamojo asmens įsigytų ar importuotų prekių ir paslaugų.

13. Jei apmokestinamasis asmuo iš mokėtino mokesčio sumos neatskaitė sumokėto pirkimo mokesčio sumos per šio straipsnio 10, 10d, 10e ir 11 dalyse nurodytus terminus, jis gali sumažinti mokėtiną mokesčio sumą, pataisydamas mokesčio deklaraciją už laikotarpį, kuriuo atsirado teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, bet ne vėliau kaip per 5 metus nuo tų metų, kuriais atsirado teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą, pradžios, atsižvelgiant į 13a dalį.

13a. Jei apmokestinamasis asmuo, pagal 17 straipsnį laikytinas prekių ar paslaugų pirkėju, tiek, kiek tai susiję su prekių įsigijimu, prekių tiekimu ir paslaugų teikimu Bendrijos viduje, neatskaitė sumokėto pirkimo mokesčio sumos per šio straipsnio 10 ir 11 dalyse nurodytus terminus, jis gali sumažinti mokėtiną mokesčio sumą, pataisydamas mokesčio deklaraciją už laikotarpį, per kurį atsirado teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, bet ne vėliau kaip per 5 metus nuo tų metų, kuriais atsirado teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą, pabaigos.

86 straipsnio 10b dalis (iki 2016 m. gruodžio 31 d. galiojusi redakcija):

10b. Teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą atvejais, nurodytais:

<...>

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

<...>

b) mokesčio sumą, mokėtiną už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, įtraukia į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį;

3) 2 dalies 4 punkto a, b, ir d papunkčiuose, atsiranda pagal 10 dalį, jei apmokestinamasis asmuo į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, įtraukia mokėtiną už tuos sandorius mokesčio sumą.

Nuo 2017 m. sausio 1 d. buvo iš dalies pakeistos 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunkčio ir 3 punkto nuostatos, be to, į šį straipsnį buvo įtraukta 10i dalis:

10b. Teisė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą atvejais, nurodytais:

<...>

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

<...>

b) mokesčio sumą, mokėtiną už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, įtraukia į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokesstinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos;

3) 2 dalies 4 punkto a, b ir d papunkčiuose, atsiranda pagal 10 dalį, jei apmokestinamasis asmuo į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, įtraukia mokėtiną už tuos sandorius mokesčio sumą ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokesstinė prievolė už įsigytas prekes ar paslaugas, pabaigos.

10i. Jei apmokestinamasis asmuo į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, įtraukia mokėtiną mokesčio sumą vėliau, nei nurodyta 10b dalies 2 punkto b papunktyje ir 3 punkte, jis gali atitinkamai padidinti pirkimo mokesčio sumą, mokėtiną už atitinkamą mokesstinį laikotarpį, kurio mokesčių deklaracijos pateikimo terminas dar nepasibaigė.

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas bei šalių argumentai

- 1 Prašyme individualiai išaiškinti mokesčių teisės nuostatas bendrovė A. (toliau – Bendrovė) nurodė, kad vykdydama verslo veiklą ji atlieka pirkimus, įskaitant prekių įsigijimą Bendrijos viduje, Lenkijos teritorijoje. Įsigytos prekės naudojamos sandoriams, kurie yra apmokestinami prekių ir paslaugų mokesčiu (PVM) šalies teritorijoje. Vykdydama veiklą, buvo ir gali pasitaikyti atveju, kai Bendrovė nenurodė ar nenurodys mokesčio, mokėtino už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, atitinkamoje mokesčių deklaracijoje (arba pataisytoje deklaracijoje), pateikiamoje per 3 mėnesius nuo mėnesio, kurį už įsigytas prekes atsirado mokesstinė prievolė, pabaigos (ji tai padarė ar padarys praėjus šiam terminui, pateikdama pataisytą mokesčių deklaraciją). Mokėtinas mokestis gali būti nurodytas per nustatytą terminą, be kita ko, dėl pavėluotai gautos sąskaitos faktūros, Bendrovės klaidingai atlikto sandorio klasifikavimo arba dėl asmens, rengiančio PVM registrus ir deklaracijas, klaidos. Bendrovė nurodė, kad ji turi visišką teisę į PVM atskaitą, o vėlesnis (nei per 3 mėnesius) mokėtino mokesčio sumos nurodymas, pateikiant pataisytą mokesčių deklaraciją, nėra susijęs su piktnaudžiavimu teise ar ketinimu sumažinti mokesčių.
- 2 Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta pirmiau, Bendrovė iškėlė klausimą, ar pagal nuo 2017 m. sausio 1 d. įsigaliojusias taikytinas teisės normas, atsižvelgiant į paraiškoje nurodytas faktines aplinkybes ir būsimus įvykius, ji gali ir galės pagal pataisytą PVM deklaraciją už laikotarpį, per kurį atsirado mokesstinė prievolė, atskaityti mokesčių, mokėtiną už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu, kuriuo buvo apskaičiuotas mokėtinas mokestis, net jei pataisyta deklaracija buvo arba bus pateikta vėliau nei per 3 mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokesstinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos.
- 3 Bendrovės nuomone, į šį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai. Jos manymu, 2017 m. sausio 1 d. įsigaliojusios PVM įstatymo redakcijos 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje nustatyto reikalavimo PVM direktyvoje nėra, todėl jis neturėtų būti taikomas, be to, jis pažeidžia mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus.
- 4 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius; toliau – mokesčių administratorius) su šia pozicija nesutiko. Jo manymu, naujos taisyklės neprieštarauja PVM direktyvai, visų pirma minėtiems principams, nes jos neriboja apmokestinamojo asmens teisės į mokėtino mokesčio sumažinimą, kuris atsiranda dėl pačios PVM struktūros. Jis taip pat pabrėžė, kad PVM direktyvos 178 straipsnis suteikia valstybėms narėms galimybę įtraukti tam tikrus formalumus, lemiančius teisę į PVM atskaitą, ir, jo nuomone, toks formalumas yra trijų mėnesių terminas, nustatytas PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje.
- 5 Bendrovė pateikė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vaivadijos administracinis teismas Glivicėse) (prašymą priimti prejudicinį

sprendimą pateikusiam teismui) dėl skundžiamo individualaus aiškinimo panaikinimo, be kita ko, teigdama, kad PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punktą prieštarauja PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniams, ir pažeidžiamas šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje nustatytas mokesčių neutralumo principas ir SESV 5 straipsnio 4 dalyje įtvirtintas proporcingumo principas.

- 6 Mokesčių administratorius paprašė atmesti skundą ir toliau laikėsi skundžiamame individualiame aiškinyje pateiktos pozicijos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

Trumpi prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai

- 7 Pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje nustatytą principą (įgyvendinantį mokesčių neutralumo principą) Lenkijoje apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, jei prekės ir paslaugos yra naudojamos apmokestinamai veiklai vykdyti. Paprastai ši teisė atsiranda atsiskaitant už tą laikotarpį, kuriuo atsirado mokesstinė prievolė už prekes ir paslaugas, kurias įsigijo arba importavo apmokestinamasis asmuo (PVM įstatymo 86 straipsnio 10 dalis). Pagal teisės nuostatas, galiojusias iki 2016 m. gruodžio 31 d., įsigyjant prekes Bendrijos viduje, ši teisė atsiranda pagal 10 dalį, be kita ko, jei apmokestinamasis asmuo į mokesčių deklaraciją, kurioje jis privalo apskaičiuoti šį mokestį, įtraukia mokėtiną už prekių įsigijimą Bendrijos viduje mokesčio sumą (PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktis). Vis dėlto teisės aktų leidėjas nustatė naują naikinamąjį terminą, kuris reiškia, kad galimybė pasinaudoti šia nuostata šiuo metu susieta su sąlyga, kad deklaracija pateikiama per trijų mėnesių terminą (PVM įstatymo redakcijos, įsigaliojusios 2017 m. sausio 1 d., 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktis). Nepateikęs deklaracijos per nustatytą terminą, apmokestinamasis asmuo turi ištaisyti anksčiau pateiktą deklaraciją (PVM įstatymo 86 straipsnio 10g dalis) ir kartu gali apskaičiuoti mokestį, mokėtiną už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, tik už einamąjį laikotarpį (PVM įstatymo 86 straipsnio 10i dalis). Iš įstatymo pakeitimo motyvų matyti, jog šie pakeitimai atlikti dėl to, kad atsiranda netikslumų kai kuriems subjektams deklaruojant prekių įsigijimą Bendrijos viduje ir kitus sandorius, kai iš esmės mokėtinas mokestis yra lygus pirkimo mokesčiui.
- 8 2019 m. gegužės 2 d. Sprendime *Grupa Lotos*, C-225/18 dėl *status quo* išlygos Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visam mokesčiui, sumokėtam sudarant pirkimo sandorius, o atskaitymo sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant savo ekonominę veiklą mokėtino arba sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema taip užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jei pati ši veikla iš esmės yra apmokestinama PVM. Iš to matyti, kad jei apmokestinamasis asmuo, įsigydamas turtą ar paslaugą, veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir

naudoja šį turtą ar šią paslaugą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą ar šią paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM. Teisingumo Teismas nurodė, jog iš jurisprudencijos taip pat matyti, kad nukrypimai nuo teisės į PVM atskaitą leidžiami tik aiškiai šį mokesčių reguliuojančių direktyvų nuostatose numatytais atvejais. Vis dėlto, kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, reikia atsižvelgti į realų nacionalinių nuostatų, susijusių su teisės į PVM atskaitą apribojimu, taikymą ir jo poveikį apmokestinamiesiems asmenims (25–28 ir 37 punktai).

- 9 Atsižvelgiant į minėtą sprendimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių, ar įmanoma priimti reglamentavimą, kaip nagrinėjamas šioje byloje, kaip naują sprendimą, kurio iš principo anksčiau nacionalinės teisės aktuose nebuvo. Tai dar svarbiau dėl to, kad įtvirtinęs šį sprendimą Lenkijos teisės aktų leidėjas išreiškė savo nuomonę dėl jo suderinamumo su Sąjungos teise. O iš pakeitimo motyvų matyti, kad dėl sprendimo nebuvo konsultuojamasi ir jis nebuvo derinamas su Sąjungos įstaigomis ir institucijomis.
- 10 Kita vertus, Teisingumo Teismas ne kartą yra patvirtinęs galimybę valstybėms narėms nustatyti naikinamąjį terminą kaip formalią sąlygą, taip pat atsižvelgiant į lygiavertiškumo, veiksmingumo ir proporcingumo principus. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė šiuos sprendimus: 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone*, C-332/15 (34 punktas, rezoliucinės dalies 1 punktas); 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Ecotrade SpA*, C-95/07 ir C-96/07 (rezoliucinės dalies 1 punktas); 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *A.S.G.*, C-504/04 (35 punktas); 1987 m. kovo 18 d. Sprendimą *Société pour l'exportation des sucres*, 56/86; 1987 m. birželio 30 d. Sprendimą *Roquette Frères*, 47/86; 1990 m. birželio 26 d. Sprendimą *Zardi*, C-8/89; 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean*, C-183/14; 2016 m. rugsejo 15 d. Sprendimą *Senatex*, C-518/14.
- 11 Remdamasis minėta jurisprudencija, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad pagal PVM direktyvos nuostatas valstybei narei nedraudžiama nustatyti privalomų naikinamųjų terminų nacionalinėje teisėje, tačiau šie terminai negali pažeisti mokesčių neutralumo principo ir turi būti proporcingi. Tai turi įvertinti nacionalinis teismas – jis turi išnagrinėti, ar šia nuostata nebuvo nustatyti neproporcingi formalumai, palyginti su numatytais tikslais, ir ar jie nėra ekonominė našta apmokestinamajam asmeniui. Taigi šioje byloje nacionalinio teismo užduotis yra ištirti, ar nustatytas naikinamasis terminas objektyviai atitinka sąlygas, kylančias iš proporcingumo ir mokesčių neutralumo principų. Jeigu jis jų neatitinka, apmokestinamasis asmuo gali, remdamasis šiuo nesuderinamumu, pasinaudoti teise į atskaitą atgaline data.
- 12 Šioje byloje Bendrovė nurodo dviejų tipų naikinamojo termino pažeidimo priežastis: nepriklausomas nuo apmokestinamojo asmens, t. y. kai pažeidimas padaromas dėl pavėluotai gautos sąskaitos faktūros, arba priklausomas nuo apmokestinamojo asmens, tai yra, kai pažeidimas padaromas dėl jo klaidų.

- 13 Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į proporcingumo principą, visų pirma reikia skirti apmokestinamojo asmens padėtį pagal tai, ar kalbama apie mokėtiną mokestį, ar pirkimo mokestį. Iš tiesų PVM įstatymo 86 straipsnyje laiko apribojimas (naikinamasis terminas) nustatytas mokėtinam mokesčiui tik kiek tai susiję su senaties termino institutu, t. y. penkerių metų laikotarpiu. Taigi mokėtiną mokestį galima pakoreguoti iki šio laikotarpio pabaigos (PVM įstatymo 13 ir 13a straipsniai). Tačiau, kiek tai susiję su pirkimo mokesčiu, teisės aktų leidėjas nustatė du terminus. Pirmasis yra trijų mėnesių terminas, skirtas atsiskaityti atgaline data ar einamuoju laikotarpiu (86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktis ir 86 straipsnio 10i dalis), antrasis – penkerių metų terminas (86 straipsnio 13 ir 13a dalys). Abejonių kelia pirmasis terminas.
- 14 Viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktyje nurodytas trijų mėnesių terminas atrodo pakankamas, kad apmokestinamasis asmuo gautų sąskaitą faktūrą. Be abejo, šis terminas taip pat yra drausminamojo pobūdžio, nes jo įvedimu siekiama didesnio mokesčių mokėtojų aktyvumo gaunant sąskaitas faktūras, patvirtinančias prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Svarbu tai, kad šia nuostata buvo siekiama užkirsti kelią situacijoms, kai pirkimo mokestis buvo lygus mokėtinam mokesčiui ir toks atsiskaitymas buvo vykdomas pavėluotai dėl vėlesnio mokesčių patikslinimo, atsirandančio dėl sąskaitos faktūros įtraukimo vėliau nei per nurodytą terminą. Toks būdas buvo taikomas mokesčių „optimizavimui“ ir naudojamas siekiant piktnaudžiauti įstatymais. Iš PVM įstatymo dalinio pakeitimo motyvų matyti, kad šis naikinamasis terminas suteikia mokesčių institucijoms galimybę taikyti griežtesnę PVM atsiskaitymų kontrolę. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jam nėra žinoma statistikos, kokia procentinė dalis bylų, susijusių su pasinaudojimu teise į atskaitą atgaline data per penkerių metų, o ne trijų mėnesių laikotarpį, buvo susijusi su mokesčių sukčiavimu ar piktnaudžiavimu teise. Kita vertus, reikia pažymėti, kad apmokestinamasis asmuo kartais neturi jokios įtakos galimybei laikytis nurodyto termino, kaip nurodo Bendrovė šioje byloje. Iš tiesų tokia aplinkybė gali būti susijusi su kontrahento vėlavimu išrašyti ir išsiųsti sąskaitą faktūrą arba su pašto operatoriams priskirtiniais nesklandumais. Be to, tai, kad apmokestinamasis asmuo gauna sąskaitą faktūrą per šį laikotarpį, ne visada reiškia, jog ji atitinka teisę į atskaitą suteikiančias sąlygas, pavyzdžiui, jei ją rengiant padaryta klaidų. Pagal PVM direktyvą sąskaita faktūra turi atitikti tiek dalykui, tiek subjektui taikomus reikalavimus. Be to, kaip nurodė Teisingumo Teismas, pavėluotas pataisytos sąskaitos faktūros gavimas, atsižvelgiant į formalias sąlygas, ne visada gali panaikinti apmokestinamojo asmens teisę pasinaudoti teise į atskaitą. O iš naujų teisės aktų matyti, kad, nepaisant to, kas sukėlė vėlavimą, apmokestinamasis asmuo, pasibaigus trijų mėnesių laikotarpiui, gali atsiskaityti už pirkimo mokestį tik einamuoju laikotarpiu. Ši situacija yra susijusi su būtinybe prisiimti ekonominę mokėtino mokesčio naštą kartu su palūkanomis, skaičiuojamomis nuo pirmos dienos po tos dienos, kai mokestis tapo mokėtinas, iki jo faktiško sumokėjimo dienos arba nuo pirmos dienos po tos dienos, kai apmokestinamasis asmuo gavo pirkimo mokesčio permokos

grąžinimą, iki sumokėjimo dienos, arba su būtinybe patikslinti sumą, perkeliama už laikotarpį nuo patikslinimo iki deklaracijos pateikimo už einamąjį laikotarpį.

- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, vertinant PVM įstatymo 86 straipsnio 10b dalies 2 punkto b papunktį ir 86 straipsnio 11g ir 11i dalis, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, reikėtų vadovautis „apmokestinamojo asmens deramo rūpestingumo“ principu. Naikinamojo termino nustatymas, taikomas nerūpestingam apmokestinamajam asmeniui, kuris dėl savo aplaidumo praleidžia nustatytą atsiskaitymo terminą, pavyzdžiui, dėl klaidingo sandorių klasifikavimo, Teisingumo Teismo buvo pripažintas atitinkančiu PVM direktyvą.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas linkęs daryti išvadą, kad PVM direktyvos 167 straipsnis kartu su 178 straipsniu turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktus, kuriuose „sąžiningo“ apmokestinamojo asmens teisės į pirkimo PVM atskaitą įgyvendinimas per tą patį mokestinį laikotarpį, kurį turi būti sumokėtas mokestis, mokėtinas už sandorius, kurie sudaro prekių įsigijimą Bendrijos viduje, susiejamas su už tokius sandorius mokėtino mokesčio įtraukimu į atitinkamą mokesčių deklaraciją, pateikiamą per naikinamąjį terminą (Lenkijoje – 3 mėnesiai) nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes ir paslaugas, pabaigos. Kitais atžvilgiais nurodyti PVM direktyvos straipsniai nedraudžia nustatyti tokio termino.