

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta:

„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, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. <...>“

5. PVM direktyvos 179 straipsnio 1 dalyje reglamentuojama apmokestinamojo asmens atliekama pirkimo PVM atskaita:

„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. <...>“

6. PVM direktyvos 183 straipsnio 1 dalyje reglamentuojama, kaip valstybė narė turi traktuoti pirkimo PVM permoką:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytais sąlygomis. <...>“

7. PVM direktyvos 273 straipsnyje numatytos valstybių narių galimybės kovoti su mokesčių vengimu ir pan.:

„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.“

B. Čekijos teisė

8. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio, toliau – PVM įstatymas) 105 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „jeigu nustačius PVM permoką, grąžintina permoka yra didesnė nei 100 [Čekijos kronų (CZK)], ji automatiškai grąžinama apmokestinamajam asmeniui per 30 dienų po nustatymo“.

9. Pagal *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Įstatymas Nr. 280/2009 Slg., kuriuo nustatomas mokesčių kodeksas) redakcijos, galiojusios iki 2016 m. gruodžio 31 d. (toliau – Mokesčių kodeksas), 89 ir 90 straipsnius tuo atveju, kai iš pateiktos įprastos deklaracijos matyti, kad apmokestinamajam asmeniui susidarė mokesčio permoka, mokesčių institucija, jeigu jai kyla abejonė, parengia prašymą pateikti informacijos, kad pašalintų bet kokias abejonės; jeigu po tokio prašymo šios abejonės nepašalinamos ir pakankamai patikimai nenustatoma mokesčio suma, mokesčių institucija gali inicijuoti mokestinį patikrinimą.

10. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, Mokesčių kodekse nenustatyta jokie maksimalaus termino, per kurį turi būti atliktas mokestinis patikrinimas arba vertinimo procedūra, per kurią atliekamas mokestinis patikrinimas. Nustatytas tik mokesčio apskaičiavimo terminas. Pagal Mokesčių kodekso 148 straipsnį tais atvejais, kai mokestinis patikrinimas pradedamas prieš pasibaigiant nustatytam terminui, per kurį turi būti apskaičiuotas mokestis, šį mokestį reikia apskaičiuoti per trejus metus nuo patikrinimo pradžios. *Inter alia*, terminas, per kurį galima apskaičiuoti mokestį, sustabdomas tuo metu, kai mokesčių administratorius bendradarbiauja tarptautiniu lygmeniu. Tačiau bet kuriuo atveju šis terminas negali viršyti 10 metų.

11. Mokesčių kodekso 254a straipsnyje nustatyta, kad jeigu procedūra, per kurią turi būti pašalinta abejonė, susijusi su įprasta mokesčių deklaracija, iš kurios matyti, kad apmokestinamajam asmeniui susidarė mokesčio permoka, tęsiasi ilgiau nei penkis mėnesius, apmokestinamasis asmuo turi teisę į palūkanas nuo mokesčių institucijos nustatytos permokos.

12. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo informacijos matyti, kad pagal nacionalinę teisę, ko gero, neįmanoma iš dalies ar preliminariai apskaičiuoti mokesčio, susijusio su neginčijama mokesčių deklaracijos dalimi, prieš pasibaigiant mokestiniam patikrinimui.

III. Pagrindinė byla

13. *AGROBET CZ, s.r.o.* (toliau – *AGROBET*) yra įmonė, besiverčianti visų pirma žemės ūkio produktų ir pašarų importu bei eksportu.

14. 2016 m. vasarį ji pateikė pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaraciją už 2015 m. gruodžio mėn. ir 2016 m. sausio mėn., joje nurodė, kad pirkimo PVM permoka sudarė 2 958 167 CZK (maždaug 109 476 EUR) ir 1 559 241 CZK (maždaug 57 649 EUR). Į šią pirkimo PVM permoką įeina ir nupirkus rapsų aliejų, kurį *AGROBET* neapmokestinamai perpardavė Lenkijos įmonei, sumokėto PVM atskaitytos sumos.

15. Mokesčių institucijos inicijavo abiejų mokestinių laikotarpių patikrinimą, nes joms kilo abejonų, ar rapsų aliejaus sandoriai buvo tinkamai apmokestinti. Abejonės buvo susijusios ir su pritaikytu mokesčio tarifu, ir su tuo, ar tai nebuvo vadinamieji fiktyvūs sandoriai. Abejonių kilo, nes rapsų aliejaus kilmės šalis buvo Lenkija, Čekijos Respublikoje juo buvo prekiaujama be tolesnio apdorojimo ir galiausiai *AGROBET* jį vėl pardavė Lenkijoje esančiam gavėjui.

16. Dėl šių abejonų PVM už 2015 m. gruodžio ir 2016 m. sausio laikotarpius nebuvo apskaičiuotas, o susidariusi pirkimo PVM permoka negrąžinta. *AGROBET* pasiūlė išaldyti ginčijamą PVM dalį, kad būtų galima apskaičiuoti neginčijamą dalį ir grąžinti likusią pirkimo PVM permoką. Mokesčių administratorius šį pasiūlymą atmetė, teigdamas, kad pirkimo PVM permoka nedaloma ir yra susijusi su visu apmokestinamuoju laikotarpiu, o ne tik su apmokestinamų sandorių dalimi.

17. 2016 m. birželį Lenkijos mokesčių administratorius, atsakydamas į tarptautinės pagalbos prašymą pateikti informacijos, nurodė, kad su *AGROBET* rapsų aliejaus gavėju nebuvo galima susisiekti ir kad jis atitiko „dingusio prekiautojo“ (*missing trader*) apibrėžties kriterijus. Per 2019 m. rugsėjo 11 d. įvykusį Teisingumo Teismo posėdį atitinkamų rapsų aliejaus sandorių tyrimas dar nebuvo galutinai baigtas.

18. 2017 m. sausio 30 d. ieškovė pareiškė du ieškinius, susijusius su atsakovės neveikimu, juose prašė teismo įpareigoti atsakovę per 30 dienų nuo teismo sprendimo įsiteisėjimo priimti sprendimą, kuriame būtų pateikti pranešimai apie mokėtiną PVM už 2015 m. gruodžio mėn. ir 2016 m. sausio mėn. mokestinius laikotarpius tiek, kiek toks mokestis nėra vykdomo mokestinio patikrinimo dalykas. Neigiamą 2017 m. birželio 13 d. sprendimą *AGROBET* apskundė kasacine tvarka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

19. 2018 m. gegužės 31 d. nutartimi bylą nagrinėjantis *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika), remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė 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 mokestinio laikotarpio apmokestinamiesiems sandoriams, užbaigimo, yra suderinama su Europos Sąjungos teise, ypač su PVM neutralumo principu?“

20. Procese Teisingumo Teisme AGROBET, Čekijos Respublika, Ispanijos Karalystė ir Komisija pateikė rašytines pastabas ir dalyvavo 2019 m. rugsėjo 11 d. teismo posėdyje.

V. Teisinis vertinimas

A. Prejudicinio klausimo problematika ir aiškinimas

21. AGROBET šioje byloje ginčijama pirkimo PVM permoka susijusi su tarpvalstybinės prekybos prekėmis apmokestinimu PVM. Prekių tiekimas Bendrijos viduje (t. y. tarpvalstybinis prekių pardavimas) kilmės valstybėje iš esmės neapmokestinamas (PVM direktyvos 138 straipsnis). Vis dėlto galima atskaityti perkant sumokėtą PVM (PVM direktyvos 169 straipsnio b punktas). Ši sistema skirta paskirties šalies principui įgyvendinti. Eksportuotojas savo valstybėje PVM už prekę nemoka – atitinkamą PVM paskirties šalyje sumoka importuotojas (įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas, žr. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punktą, 20, 40 ir 68 straipsnius). Taikant tokį verslo modelį, eksportuotojui neišvengiamai atsiranda pirkimo PVM permoka.

22. Šalies viduje vykdomų sandorių atveju, taikant mokesčio skolos ir grąžintino mokesčio įskaitymą pagal PVM direktyvos 179 straipsnį, tokios permokos paprastai išvengiama, nes apmokestinami pardavimo sandoriai paprastai būna didesni nei pirkimo sandoriai. Bet įmonės, besiverčiančios daugiausia tarpvalstybine prekyba, yra ypač priklausomos nuo greito pirkimo PVM permokos grąžinimo.

23. Tiesa, dėl šios priežasties tarpvalstybinėje prekyboje pasitaiko ir daug sukčiavimo atvejų. Pakanka, kad prekių gavėjas nesumoka perpardavus prekes paskirties šalyje (nagrinėjamu atveju – Lenkijoje) mokėtino PVM ir dingsta (vadinamasis *missing trader*).

24. Atrodo, kad nagrinėjamoje byloje kyla klausimas, ar parduodama rapsų aliejų pirkėjui Lenkijoje AGROBET turėjo žinoti, kad jis sukčiauja PVM. Čekijos mokesčių administratorius siekia neleisti AGROBET atskaityti pirkimo PVM arba neapmokestinti prekių pardavimo. Nemanau, kad mokesčių administratorius (kumuliatyviai) siekia AGROBET ir neleisti atskaityti pirkimo PVM, ir neapmokestinti prekių pardavimo, nes tai būtų dvigubas „baudimas“ už tą patį „pažeidimą“. Tačiau prašyme priimti prejudicinį sprendimą nenurodyta, ką konkrečiai mokesčių administratorius tiria.

25. Bet kuriuo atveju AGROBET buvo sudariusi kitų sandorių dėl kitų prekių ir su kitais gavėjais kitose valstybėse narėse, ir tie sandoriai, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, problemų nekelia. Neginčijama, kad tie sandoriai neapmokestinami ir suteikia teisę į pirkimo PVM atskaitą. Pagrindinėje byloje AGROBET prašo tik taikyti su jais susijusią pirkimo PVM atskaitą. Vis dėlto mokesčių institucijos atsisako tai padaryti, kol nebaigtas atitinkamų rapsų aliejaus sandorių, kuriuos sudarant galbūt buvo sukčiauta, mokestinis patikrinimas.

26. Tokie patikrinimai gali trukti daugybę metų, nagrinėjamu atveju jie trunka jau trejus metus. Teoriškai vieno euro vertės sandorio patikrinimas gali daugeliui metų sustabdyti visų kitų sandorių mokesčių apskaičiavimą. Atrodo, kad nacionalinėje teisėje nustatyta 10 metų riba. Toks delsimas neigiamai veikia įmonės likvidumą ir šiuo laikotarpiu paverčia PVM rimtu išlaidų veiksmu, nors, kadangi tai yra bendras vartojimo mokestis, jo našta turi tekti tik galutiniam vartotojui⁴, o įmonei tas poveikis turi būti neutralus.

27. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui svarbu, ar Čekijos Respublika, kol vyksta kitų to paties mokestinio laikotarpio sandorių patikrinimas, gali atsisakyti taikyti neginčijamai turimą teisę į pirkimo PVM atskaitą (arba iš to išplaukiančios pirkimo PVM permokos grąžinimą) pagal PVM direktyvos 168 straipsnį taip pat, kaip ir teisę į tikrinamų sandorių pirkimo PVM atskaitą.

28. Vadinasi, klausimo, į kurį reikia atsakyti, esmė: ar tai yra suderinama su PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniais bei neutralumo principu, kai *neginčijama* pirkimo PVM permoka neapskaičiuojama ir negrąžinama, kol pakankamai neištirti visi tam tikro mokestinio laikotarpio sandoriai, netgi jeigu pripažinta, kad didžioji dalis deklaruotų mokestinių skolų ir deklaruotų pirkimo PVM atskaitų yra pagrįsta.

29. Į šį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai, jeigu pirkimo PVM atskaityti būtų galima tik visą (kaip visumą) (žr. toliau B dalį) arba jeigu šiuo požiūriu nebūtų neginčijamos pirkimo PVM permokos – tai visų pirma teigia Čekijos ir Ispanijos vyriausybės (žr. toliau C dalį). Tačiau jeigu paaiškėtų, kad taip nėra, gali būti, kad pagal PVM teisės aktuose įtvirtintą neutralumo principą netgi reikalaujama kuo greičiau apskaičiuoti ir grąžinti neginčijamą pirkimo PVM permokos dalį; tiesa, tai gali būti ribojama veiksmingos kovos su sukčiavimu pagrindais (žr. toliau D dalį).

B. Delsimas grąžinti pirkimo PVM permoką remiantis pirkimo PVM atskaitos nedalomumu?

30. Ir Čekijos Respublika, ir Ispanijos Karalystė, ir Komisija iš esmės laikosi nuomonės, kad tam tikro mokestinio laikotarpio pirkimo PVM gali būti atskaitomas tik kaip nedaloma visuma. Jos pirmiausia remiasi PVM direktyvos 179 ir 183 straipsniais.

31. PVM direktyvos 179 straipsnyje paaiškinama, kaip apmokestinamasis asmuo atskaito pirkimo PVM: iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę. Jeigu mokėtino PVM suma didesnė nei atskaitytas pirkimo PVM, reikia dar sumokėti nedidelį PVM.

32. Vis dėlto, jeigu mokėtinas PVM mažesnis nei atskaitytas pirkimo PVM, lieka pirkimo PVM permoka. Šios pirkimo PVM permokos grąžinimas detalčiau reglamentuojamas PVM direktyvos 183 straipsnyje. Tačiau abiem atvejais tai yra ta pati apmokestinamojo asmens pirkimo PVM atskaita.

1. Ar PVM direktyvos 179 straipsnis leidžia apskaičiuoti pirkimo PVM permoką tik kaip visumą?

33. Kaip nustatyta PVM direktyvos 179 straipsnyje, 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. Tačiau, kitaip, nei tvirtina Komisija bei Čekijos ir Ispanijos vyriausybės, PVM direktyvos 179 straipsnyje neregamentuota, kad yra leidžiama atidėti neginčijamų pirkimo PVM permokos dalių grąžinimą, kol bus baigtas kitų dalių mokestinis patikrinimas.

⁴ PVM, kaip bendruoju vartojimo mokesčiu, siekiama apmokestinti vartotojo finansinį pajėgumą, kurio išraiška yra jo turto panaudojimas vartojamai naudai (prekei ar paslaugai) įgyti – žr., pavyzdžiui, 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktą – „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai“) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai).

34. PVM direktyvos 179 straipsnis reglamentuoja ne valstybių narių galimybes apriboti pirkimo PVM atskaitą laiko atžvilgiu, o tik apmokestinamojo asmens pareigą atskaityti visą pirkimo PVM. Tai reiškia, kad reglamentuojamas tik apskaičiavimo metodas, kurį turi taikyti apmokestinamasis asmuo. Jis negali deklaruoti už vieną sandorį atskaityto pirkimo PVM ir pareikalauti jį grąžinti. Jis tai gali padaryti tik bendrai už visą mokestinį laikotarpį atimdamas iš mokėtinios PVM sumos (privalomasis įskaitymas).

35. Taigi PVM direktyvos 179 straipsnis reglamentuoja tik formalų naudojimosi teise į pirkimo PVM atskaitą aspektą. Vis dėlto materialinė teisė į pirkimo PVM atskaitą pagal PVM direktyvos 167 straipsnį atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

36. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte kaip pagrindiniai PVM objektai minimi tokie sandoriai, kaip prekių tiekimas. Atitinkamai PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę atskaityti mokėtiną PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Todėl teisė į pirkimo PVM atskaitą suprantama ne kaip visuma, o kaip susijusi su sandoriais. Tas pats matyti iš PVM direktyvos 178 straipsnio, kuriame reikalaujama, jog tam, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo turėti sąskaitą faktūrą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 226 straipsnį. Turima galvoje ne bendra sąskaita faktūra, o konkrečiam sandoriui išrašyta sąskaita faktūra.

37. Taigi Teisingumo Teismas, byloje *Molenheide* minėdamas „visišką arba dalinį grąžintino PVM likučio gražinimą“⁵, visiškai teisingai ir akivaizdžiai remiasi šių reikalavimų dalomumu. Ir byloje *Komisija / Vengrija* visiškai savaime suprantamai buvo nagrinėjamas visos arba dalies pirkimo PVM permokos perkėlimas į kitą laikotarpį⁶. Tas pats pasakytina apie dalies pirkimo PVM permokos grąžinimo atidėjimą byloje *Mednis*⁷. Vien todėl argumentus, kad atskaitomas pirkimo PVM arba pirkimo PVM permoka yra nedalomi, reikia atmesti.

38. Vadinas, remiantis PVM direktyvos 179 straipsniu bei formuluote „visos“ negalima teigti, kad teisė į pirkimo PVM atskaitą yra nedaloma teisė, kurią valstybė narė gali suteikti tik visą arba apskritai jos nesuteikti.

2. Ar pagal PVM direktyvos 183 straipsnį nacionalinės teisės aktuose galima uždrausti grąžinti dalį PVM?

39. Tiesa, pagal PVM direktyvos 183 straipsnį pirkimo PVM permoką valstybės narės gali arba perkelti į kitą laikotarpį (šia teise Čekijos Respublika nepasinaudojo), arba grąžinti jų pačių nustatytomis sąlygomis. Pagal nacionalinės teisės aktus permoka negražinama, kol nebaigtas mokestinio laikotarpio patikrinimas.

40. Vis dėlto, kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 183 straipsnio negalima aiškinti taip, kad valstybių narių nustatyta PVM skirtumo grąžinimo tvarka visiškai nekontroliuojama pagal Sąjungos teisę⁸.

5 1997 m. gruodžio 18 d. sprendimas (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 56 punktas).

6 2011 m. liepos 28 d. sprendimas (C-274/10, EU:C:2011:530, 56 punktas).

7 2012 m. spalio 18 d. sprendimas (C-525/11, EU:C:2012:652, 38 punktas).

8 2017 m. kovo 16 d. Sprendimas *Bimotor* (C-211/16, nepaskelbtas Rink., EU:C:2017:221, 20 punktas), 2012 m. spalio 18 d. Sprendimas *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 23 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 40 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 28 punktas), abiejuose cituojamas 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 15 punktas).

41. Šiuo atžvilgiu, pirma, primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas⁹.

42. Kaip yra ne kartą pabrėžęs Teisingumo Teismas, ši teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji *nedelsiant* galioja visiems mokesčiams, taikomiems anksčiau sudarytiems sandoriams¹⁰.

43. Antra, reikia priminti, kad pati teisė į atskaitą kyla iš PVM direktyvos 167–172 straipsnių, esančių jos skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, o šios direktyvos 178–183 straipsniai susiję tik su šios teisės įgyvendinimo tvarka¹¹.

44. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybių narių nustatytos PVM permokos grąžinimo sąlygos negali pažeisti mokesčių sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa šio mokesčio našta ar jos dalis¹².

45. Visų pirma tokia tvarka turi sudaryti mokesčių mokėtojai protingas sąlygas 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 permokos sugrąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui¹³.

46. Vis dėlto taip būtų, jeigu deklaruotą pirkimo PVM permoką būtų delsiama grąžinti tik todėl, kad dėl nedidelės sumos vyksta ginčas ir ją reikia išsamiau patikrinti. Pavyzdžiui, jeigu permoka siekia 100 000 EUR, o ginčas vyksta dėl kelių šimtų eurų. Nacionalinės teisės aktuose numatytos palūkanos, pradedamos skaičiuoti praėjus penkiems mėnesiams, nieko nekeičia, nes taip nepašalinama pirmuosius penkerius mėnesius trunkanti finansinė rizika, o palūkanos nekompensuoja sumažėjusio likvidumo.

47. Taigi PVM direktyvos 183 straipsnis neleidžia negrąžinti neginčijamos deklaruoto atskaityto pirkimo PVM dalies vien todėl, kad dėl kitos dalies dar tebevyksta ginčas.

3. Apribojimas remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu?

48. PVM direktyvos 273 straipsnis taip pat nesuteikia valstybėms narėms teisės riboti pirkimo PVM atskaitą laiko atžvilgiu. Šioje nuostatoje numatyta, kad valstybės narės apmokestinamajam asmeniui gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Tačiau šioje byloje nagrinėjama pirkimo PVM permokos dalis niekaip nesusijusi su mokesčių sukčiavimu. Todėl PVM direktyvos 273 straipsniu irgi negalima remtis siekiant pagrįsti, kodėl ši dalis apskaičiuojama ir grąžinama tik praėjus keleriems metams.

9 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 42 punktas), 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 31 punktas) ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 14 punktas). Panašios pozicijos Teisingumo Teismas laikėsi jau 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendime *Molenheide* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 47 punktas).

10 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 43 punktas), 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 32 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uzodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

11 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 44 punktas). Taip pat šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 30 punktas) ir 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-338/98, EU:C:2001:596, 71 punktas).

12 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 45 punktas).

13 2017 m. kovo 16 d. Sprendimas *Bimotor* (C-211/16, nepaskelbtas, EU:C:2017:221, 33 punktas), 2012 m. spalio 18 d. Sprendimas *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 24 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 45 punktas), 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ir 64 punktai) ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 punktas).

4. Tarpinė išvada

49. Darant tarpinę išvadą, galima konstatuoti, kad PVM direktyvos 179, 183 ir 273 straipsniai nesuteikia valstybėms narėms teisės apriboti visą pirkimo PVM permoką laiko atžvilgiu, jeigu ginčas vyksta tik dėl jos dalies, o kita dalis yra neginčijama.

C. Deklaruotos pirkimo PVM permokos neginčijamos dalies buvimas

50. Vis dėlto Čekijos ir Ispanijos vyriausybės laikosi pozicijos, kad pirkimo PVM permokos neginčijamos dalies negali būti, nes ji, kaip likutis, visada priklauso nuo konkrečios mokesčio skolos.

51. Kaip teisingai pažymi Komisija bei Čekijos ir Ispanijos vyriausybės, pirkimo PVM permokos priklausomybė nuo mokesčio skolos dydžio yra PVM direktyvos 179 straipsnyje numatyto privalomo įskaitymo pasekmė. Šiuo atžvilgiu mokesčių administratorius turi turėti galimybę kilus abejonėms dėl deklaruotos mokesčio skolos patikrinti ją per protingą laiką ir, jei reikia, nustatyti didesnę mokesčio skolą; kartais dėl to pirkimo PVM permokos apskritai nelieka.

52. Viena vertus, pagal suformuotą jurisprudenciją teise į pirkimo PVM atskaitą galima pasinaudoti *nedelsiant*¹⁴. Kita vertus, mokesčių administratoriui turi būti sudarytos galimybės patikrinti apmokestinamojo asmens pateiktas mokesčių deklaracijas. Taip visų pirma yra tuo atveju, jeigu jis – kaip numatyta PVM direktyvos 179 straipsnyje – pats atskaito mokesčio skolą iš mokėtino PVM ir taip pats apskaičiuoja dar likusio sumokėti PVM arba pirkimo PVM permokos dydį. Patikrinimas susijęs ir su atskaityto pirkimo PVM dydžiu, ir mokesčio skolos dydžiu, kurie abu turi reikšmės pirkimo PVM permokos dydžiui.

53. Atitinkamai vienoje byloje, kurioje mokesčių administratorius grąžino tik dalį pirkimo PVM permokos, o apmokestinamasis asmuo dėl likusios permokos dalies pareiškė ieškinį, Teisingumo Teismas nusprendė, kad pirkimo PVM permokos grąžinimo terminas gali būti pratęstas tam, kad būtų atliktas mokestinis patikrinimas tiek, kiek pratęsimas neviršija to, kas būtina mokestinio patikrinimo procedūrai atlikti¹⁵. Vis dėlto tai buvo susiję tik su *ginčijama* pirkimo PVM permokos dalimi.

54. Koks yra protingas terminas ginčijamos dalies patikrinimui atlikti ir ar kone treji metai jau nėra per ilgas terminas, Teisingumo Teismui šioje byloje nuspręsti nebūtina. AGROBET prašo ne grąžinti abejonių keliančią ir tikrinamą pirkimo PVM permoką, o apskaičiuoti ir grąžinti neginčijamą ir netikrinamą pirkimo PVM permokos dalį. Kiek rodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo aprašytos bylos aplinkybės, net atsižvelgiant į visas mokesčių administratoriaus abejones (dėl rapsų aliejaus sandorių) pirkimo PVM permoka egzistuoja. Šiuo požiūriu galima pritarti AGROBET, kad egzistuoja neginčijama pirkimo PVM permoka.

55. Vis dėlto norėčiau pabrėžti, kad ši neginčijama pirkimo PVM *permokos* dalis nebūtinai turi sutapti su, kaip atrodo, AGROBET reikalaujama neginčijama *atskaityto* pirkimo PVM dalimi; veikiau ji priklauso nuo to, ar kyla abejonių dėl AGROBET mokesčio skolos. Jeigu mokesčių administratorius turi objektyvių duomenų, leidžiančių manyti, kad mokesčio skola didesnė, neginčijama pirkimo PVM permokos dalis dėl to sumažėtų, nepaisant neginčijamos atskaityto pirkimo PVM dalies. Teoriškai gali būti, kad susidarys mokėtinas PVM. Tačiau šį aspektą turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

¹⁴ 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 43 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uzodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁵ 2017 m. liepos 6 d. Sprendimas *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, 21 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 53 punktas), panašiai jau 2008 m. liepos 10 d. Sprendime *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 27 punktas).

D. Skubus neginčijamos pirkimo PVM permokos dalies grąžinimas

56. Ši pirkimo PVM permoka, dėl kurios ginčas nevyksta ir kurios tikrinti nereikia, turi būti grąžinta skubiai. Tai matyti iš neutralumo principo (žr. šios išvados 57 ir tolesnius punktus), apmokestinamos įmonės, kaip mokesčių rinkėjos valstybės naudai, vaidmens (žr. šios išvados 63 ir 64 punktus) ir pagrindinių apmokestinamojo asmens teisių (žr. šios išvados 65 ir 66 punktus). Nagrinėjamu atveju laiko atžvilgiu neriboto neginčijamos pirkimo PVM dalies grąžinimo atidėjimo negalima pateisinti ir veiksminga kova su sukčiavimu (žr. šios išvados 67 ir paskesnius punktus).

1. Dėl neutralumo principo

57. Neutralumo principas turi du pagrindinius aspektus. Pirma, pagal jį draudžiama, kad tokius pačius sandorius vykdančios ūkio subjektai būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo srityje¹⁶. Antra, neutralumo principas reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti visiškai atleidžiama nuo PVM naštos¹⁷, jei pati įmonės veikla (iš esmės¹⁸) skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti¹⁹.

58. Nagrinėjamas atvejis susijęs su abiem aspektais. Viena vertus, apmokestinamasis asmuo, kuris daugiausia vykdo (neapmokestinamą) prekių tiekimą į kitas valstybes, pagal Čekijos Respublikos teisės nuostatas ir praktiką atsiduria mažiau palankioje padėtyje, palyginti su apmokestinamuoju asmeniu, kuris tuos pačius sandorius sudaro valstybės viduje. Kilus abejonių dėl pirkimo PVM atskaitos pagrįstumo atskirų sandorių šalies viduje atveju, likvidumo problemų prieš pasibaigiant mokesčiniam patikrinimui nekiltų, nes pirkimo PVM atskaita gali būti vykdoma įskaitant mokesčio skolą, susijusią su kitais sandoriais šalies viduje.

59. Norėdamas atsisakyti leisti taikyti tokią galbūt nepagrįstą pirkimo PVM atskaitą mokesčių administratorius turėtų priimti sprendimą dėl PVM apskaičiavimo, ir jo sprendimą skubiai (jei reikia, taikydamas laikinąsias apsaugos priemones) galėtų peržiūrėti teismas. Ginčas galiausiai vyktų tik dėl ginčijamos dalies, o neginčijama pirkimo PVM atskaita liktų nuošalyje.

60. Vis dėlto, jeigu apmokestinamasis asmuo sudaro tokius pat su tarptautine prekyba susijusius sandorius, pagal Čekijos teisės aktus mokesčių administratoriui dėl atskirų sandorių kilusios abejonės yra pakankamas pagrindas atsisakyti grąžinti net ir neginčijamą pirkimo PVM permokos dalį. Toks nevienodas požiūris į įmones yra nesuderinamas su neutralumo principu.

61. Be to, kol atliekamas tyrimas, eksportuojanti įmonė PVM turi dengti iš savo lėšų, nors PVM neturėtų tapti įmonei našta. Šiuo atžvilgiu taikomas ir antrasis neutralumo principo aspektas.

62. Būtent šis mažiau palankus požiūris į tarpvalstybinę prekybą kelia didelių abejonių dėl suderinamumo su Sąjungos teise.

¹⁶ 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 punktas), 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas) ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 punktas).

¹⁷ 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

¹⁸ Išimtis šiuo atveju yra neapmokestinamas tarpvalstybinis prekių tiekimas, kuris pagal PVM direktyvos 169 straipsnio b punktą suteikia teisę į pirkimo PVM atskaitą.

¹⁹ 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas), 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 punktas) ir mano išvada byloje *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 punktas).

2. Įmonė kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai

63. Kita vertus, tai susiję ir su įmonės, kaip mokesčių rinkėjos valstybės naudai ir į valstybės išdą, vaidmeniu²⁰. Jeigu PVM tikslas yra tai, kad jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui, o prekiautojas tam, kad šis tikslas būtų pasiektas, yra tik įpareigojamas surinkti PVM iš savo sutarties partnerio ir pervesti jį mokesčių kreditoriui, PVM direktyvos 183 straipsnyje reglamentuojamos pirkimo PVM permokos atsiradimas iš tiesų yra išimtis.

64. Juk tokiu atveju įmonė ne tiesiog surenka PVM ir perveda jį valstybei – ji iš anksto finansuoja jį iš savo lėšų. Bet išankstinis mokesčio, kuris neturėtų tapti įmonei našta, finansavimas pagal neutralumo principą turėtų būti taikomas kiek įmanoma mažiau. Taip nėra, kai dėl atskirų sandorių kilusios abejonės yra pakankamas pagrindas taikyti tokias taisykles, kad įmonė daugybę metų ar netgi neribotą laiką yra priversta iš anksto finansuoti net ir neginčijamus sandorius.

3. Mokesčių kreditoriaus pareigos, susijusios su pagrindinėmis teisėmis

65. Galiausiai ir pagrindinės teisės apima teisę į skubų neginčijamos pirkimo PVM permokos dalies grąžinimą. Įmonė, net ir rinkdama PVM valstybės naudai, išlieka pagrindinių teisių turėtoja. PVM nustatymo priemonės yra Sąjungos teisės taikymas, kaip tai suprantama pagal Pagrindinių teisių chartijos 51 straipsnį. Todėl valstybės narės, taikydamos ir aiškindamos PVM direktyvą, privalo vadovautis Sąjungos teisėje įtvirtintomis pagrindinėmis teisėmis.

66. Šiuo požiūriu neturi reikšmės, ar teisė į PVM atskaitą pagal EŽTT²¹ bus laikoma nuosavybe (Pagrindinių teisių chartijos 17 straipsnis), ar pirkimo PVM permokos išaldymas laiko atžvilgiu daugiau siejamas su profesija (Pagrindinių teisių chartijos 15 straipsnis) ar laisve užsiimti verslu (Pagrindinių teisių chartijos 16 straipsnis). Bet kuriuo atveju, kai įmonė daugybę metų verčiama iš savo lėšų iš anksto finansuoti materialinės teisės atžvilgiu jai svetimą mokestį, tai yra įmonės pagrindinių teisių pažeidimas. Tiesa, tokį pažeidimą galima pateisinti. Tačiau tai įmanoma tik tada, kai jis yra proporcingas.

4. Proporciumas veiksmingai kovojant su sukčiavimu

67. Šiuo atveju taip nėra. Valstybės narės turi teisėtą interesą imtis tinkamų priemonių apsaugoti savo finansinius interesus. Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažįstamas ir skatinamas tikslas²².

20 Žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktą) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktą).

21 2011 m. liepos 7 d. EŽTT Sprendimas *Serkov / Ukraina* (peticija Nr. 39766/05, 32 ir paskesni punktai) ir 2009 m. sausio 22 d. EŽTT Sprendimas *Bulves / Bulgarija* (peticija Nr. 3991/03, 57 punktą).

22 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 22 punktą), šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 54 punktą), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 71 punktą) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 47 punktą).

68. Vis dėlto valstybės narės privalo imtis tokių priemonių, kurios kuo mažiau prieštarautų Bendrijos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams, pavyzdžiui, pagrindiniam teisės į PVM atskaitą principui²³. Todėl priemonės neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemiškai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu²⁴.

69. Norėčiau pažymėti, kad Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, jog bendras poreikis tikrinti apmokestinamąjį asmenį (visų pirma naują apmokestinamąjį asmenį) neturi lemti, kad pirkimo PVM permoka būtų gražinta praėjus pusei metų, apmokestinamajam asmeniui net neturint galimybės pateikti įrodymų, kad mokesčių srityje jis nesukčiavo²⁵. Tą patį Teisingumo Teismas yra konstatavęs dėl delsimo gražinti dalį deklaruotos pirkimo PVM permokos, užsitęsusio vienus metus²⁶.

70. Tai turi galioti ir tuo atveju, kai problema yra tik tai, kad apmokestinamasis asmuo turėjo žinoti, jog trečiasis asmuo (su kuriuo jis vykdė sandorius) susijęs su mokesčių sukčiavimu, tačiau šis įtarimas yra kilęs tik dėl dalies sandorių ir dalies atskaityto pirkimo PVM. Visos deklaruotos pirkimo PVM permokos išaldymas neribotam laikui yra neproporcingas, jeigu abejonės kilusios tik dėl dalies deklaruotų sandorių ir dalies deklaruotos pirkimo PVM atskaitos ir jeigu patikrinimas vyksta tik dėl jų.

71. Tai ypač akivaizdu, kai abejonų yra kilę tik dėl nedidelės apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos dalies (pavyzdžiui, vienas iš tūkstančio sandorių buvo sudarytas su gavėju, kuris sukčiavo), o didžioji veiklos dalis neginčijamai yra tinkamai deklaruojama.

72. Tokia pati tinkama, bet švelnesnė priemonė išvengti mokesčių pajamų praradimo dėl to, kad trečiasis asmuo Lenkijoje galbūt dalyvavo sukčiaujant mokesčių srityje, yra mokesčių apskaičiavimas atsižvelgiant į tokį dalyvavimą, atitinkamai nustatant neginčijamus sandorius ir neginčijamą pirkimo PVM atskaitą. Kita mažiau ribojanti ir tokia pati tinkama priemonė būti preliminarus apskaičiavimas su užstatu (pavyzdžiui, banko garantija), kuri užtikrintų, kad mokesčio dalis, dėl kurios kilę abejonų ir vyksta tyrimas, bus surinkta (mokesčių pajamų praradimo rizika susijusi su tuo, mokėtinas PVM gali būti didesnis); AGROBET, beje, tai ir siūlė.

VI. Išvada

73. Atsižvelgdama į visus išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) pateiktus prejudicinį klausimą:

Tai, kad neginčijama prašomos gražinti pirkimo PVM permokos dalis neapskaičiuojama ir negražinama neapibrėžtą laiką, kol bus pakankamai ištirta ginčijama prašomos gražinti pirkimo PVM permokos dalis, yra nesuderinama su Direktyvos 2006/112/EB 167 ir 168 straipsniais ir neutralumo principu.

²³ 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 23 punktas), 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 52 ir 53 punktai) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 46 ir 47 punktai).

Dėl proporcingumo kovojant su PVM sukčiavimu žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 19 ir 20 punktai).

²⁴ Šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimą *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 49 punktas), 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 26 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 92 punktas) ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 punktas).

²⁵ 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 24 punktas).

²⁶ 2012 m. spalio 18 d. Sprendimas *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 33 ir paskesni punktai).