

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. sausio 31 d.(\*)

„Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Mokesčių neutralumo principas – Teisės atskaitė – Nepripažinimas – 203 straipsnis – PVM nurodymas s?skaitoje fakt?roje – Pareiga mokėti – Apmokestinamojo sandorio buvimas – S?skaitė fakt?r? išrašiusio asmens ir jos gavėjo vienodas vertinimas – B?tinyb?“

Byloje C-642/11

d?l *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2011 m. gruodžio 2 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 15 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**Stroy trans EOOD**

prieš

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kur? sudaro tre?iosios kolegijos pirmininko pareigas einanti R. Silva de Lapuerta, teis?jai K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ir T. von Danwitz (praneš?jas)

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo S. Zlateva,
- Bulgarijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Ivanov ir D. Drambozova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

**Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Stroy trans EOOD* (toliau – *Stroy trans*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) ginčą dėl šio direktoriaus atsisakymo suteikti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) motyvuojant tuo, kad neįrodytas pirkimo sandorį faktas.

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal šios direktyvos 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose teisinių sąlygose;

2) „Prievolės apskaičiuoti PVM“ atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį statymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

5 Pagal Direktyvos 2006/112/EB 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

6 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

7 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte 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.“

8 Direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„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;

<...>“

9 Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 1 skyriaus „Prievolė sumokėti PVM“ 1 skirsnio „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“ 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje.“

#### *Bulgarijos teisė*

10 Pagal pagrindiniame byloje taikytinos redakcijos įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalį „teisė sumokėti pirkimo PVM atskaitę neatsiranda, jeigu jis buvo klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje“.

11 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokestį moka pagal šį įstatymą registruotas mokesčių mokėtojas, kuris atlieka apmokestinamųjų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą <...>“.

12 Pagal ZDDS 85 straipsnį PVM moka kiekvienas asmuo, kuris šį mokestį nurodo sąskaitoje faktūroje.

13 ZDDS 113 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis tiekėjas privalo išrašyti sąskaitą faktūrą dėl jo patiektų prekių ar suteiktų paslaugų arba gaudamas išankstinį apmokėjimą iki tiekimo <...>

2. Sąskaita faktūra išrašoma bent dviem egzemplioriais, kurių vienas skirtas tiekėjui, o kitas – gavėjui.“

14 Pagal ZDDS 115 straipsnio 1 dalį pasikeitus tiekimo apmokestinamajai vertei arba tiekimo, dėl kurio išrašyta sąskaita faktūra, atšaukimo atveju tiekėjas privalo išrašyti pranešimą prie sąskaitos faktūros.

15 ZDDS 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Draudžiama taisyti ir papildyti sąskaitas faktūras ir pranešimus prie jų. Klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai anuliuojami ir jų vietoje išrašomi nauji.

<...>

3. Klaidingai parengtais dokumentais laikomos ir sąskaitos faktūros bei pranešimai prie jų, kur nurodytas mokestis, jei jis neturėjo būti nurodytas.

4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiekėjo ar gavėjo buvo traukti į apskaitą, juos anuliuojant kiekviena šalis surašo protokolą, kuriame nurodoma:

- 1) anuliovimo pagrindas;
- 2) anuliuojamo dokumento numeris ir data;
- 3) naujo dokumento numeris ir data;
- 4) kiekvienos šalies protokolą surašiusio asmens parašas.

<...>“

## Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 *Stroy trans* ?registruota pagal ZDDS ir jos pagrindin? veikla buvo prekiz? vežimas autotransportu ir mechanin?s paslaugos pasitelkiant specializ? technik?. 2009 m. ši bendrov? atskait? pirkimo PVM pagal kelias s?skaitas fakt?ras d?l dyzelinio kuro tiekimo, kurias išraš? *Hadzhi 98 EOOD* ir *Dieseltrans-73 EOOD* (toliau – *Dieseltrans-73*).
- 17 Mokeszi? administratorius patikrino šias dvi bendroves ir j? ankstesnius tiek?jus. Per šiuos patikrinimus pateikti kai kurie reikalauti dokumentai.
- 18 Atlik?s patikrinimus mokeszi? administratorius nusprend?, kad iš pateikt? dokument? ne?manoma nustatyti degal? pirkimo ir pardavimo eigos ir kad pagal gin?ijamas s?skaitas fakt?ras faktiškai nebuvo atlikti tiekimai, tod?l ne?vykdytos s?lygos, b?tinose teisei ? pirkimo PVM atskait? atsirasti. Taigi mokeszi? administratorius nusiunt? *Stroy trans* tikslinam?j? pranešim? apie mokeszio dyd?, kuriuo neleido atskaityti 42 759,22 BGN dydžio PVM, ir nustat? delspinigius (toliau – gin?ijamas tikslinamasis pranešimas apie mokeszio dyd?).
- 19 *Direktor na Direktsia „Obzhvalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* 2011 m. vasario 28 d. sprendimu patvirtinus gin?ijam? tikslinam?j? pranešim? apie mokeszio dyd?, *Stroy trans* pateik? skund? *Administrativen sad Varna* ir nurod?, kad pagal nagrin?jamas s?skaitas fakt?ras tiekimai iš tikr?j? atlikti, tod?l atsisakymas suteikti teis? ? atskait? nepagr?stas.
- 20 Nagrin?jant pagrindin? byl? buvo gauta teismo apskaitos ekspertiz?s išvada, kurioje nustatyta, kad, remiantis *Dieseltrans-73* apskaitos duomenimis, prieš kiekvien? pardavim? ji tur?jo reikiam? degal? kiek?.
- 21 Be to, *Stroy trans* pateik? tiek?jos *Dieseltrans-73* mokestinio patikrinimo akt? ir jai adresuot? tikslinam?j? pranešim? apie mokeszio dyd?, kurie buvo priimti anks?iau už gin?ijam? tikslinam?j? pranešim? apie mokeszio dyd?. Iš pateikt? dokument? matyti, kad *Dieseltrans-73* buvo atsisakyta suteikti teis? ? degal? pirkimo PVM atskait? iš dalies d?l to, kad atitinkami pardav?jai nepateik? ?rodym?, tod?l reik?jo daryti išvad?, jog degalai *Dieseltrans-73* nebuvo patiekti, ir iš dalies d?l to, kad nepateikti pirkim? s?skait? fakt?r? originalai. Atvirks?iai, d?l *Dieseltrans-73* deklaruoto degal? pardavimo PVM buvo nuspr?sta, kad „atlikus mokestin? patikrinim? n?ra pagrindo koreguoti atlikt? tiekim? apmokestinamosios vert?s ir apskai?iuoto PVM“.
- 22 *Stroy trans* teigia, kad grindžiant jos teis? ? atskait? nurodyt? tiekim? fakt? ?rodo min?tas jos tiek?jui *Dieseltrans-73* adresuotas tikslinamasis pranešimas apie mokeszio dyd?, nes mokeszi? administratorius jame neištais? tiek?jo deklaruoto pardavimo PVM.
- 23 Anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) praktika d?l tiekimo fakto patvirtinimo apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise ? atskait?, tiek?jui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokeszio dyd? n?ra vienoda. Dalis šio teismo kolegij? mano, kad toks pranešimas yra tik vienas iš ?rodym? ir pats savaime ne?rodo prekiz? tiekimo fakto. Kitos kolegijos mano, kad jei šiuo pranešimu tiek?jo s?skaitoje fakt?roje nurodytas PVM nebuvo ištaisytas, tai reiškia, kad pats mokeszi? administratorius oficialiu dokumentu pripažino sandor? faktiškai ?vykdytu, o PVM už j? – teisingai apskai?iuotu.
- 24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad jis aiškina ZDDZ 85 straipsn?, kuriuo perkeltas Direktyvos 2006/112 203 straipsnis, kaip nustatant? specializ? pareig? mok?ti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM, nepaisant to, ar buvo pagrindas išrašyti s?skait? fakt?r?

ir apskaičiuoti PVM. Be to, jis mano: kadangi nacionalinėje teisėje numatyta, kad saskaitytas fakturas gali ištaisyti ar anuliuoti jas išrašęs asmuo, o mokesčių administratorius nenumatyta ištaisymo galimybes, apskaičiuotas PVM savaime tampa mokėtinas, o tikrinimą atliekant institucija neturi teisės jo ištaisyti.

25 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnė reikia aiškinti taip, kad asmens išrašytoje skaitytoje fakturoje nurodytas PVM yra mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, ar buvo pagrindas jį nurodyti (tiekimu ar mokėjimo nevykdymas), taip pat šitaip, kad ZDDS taikymą prižiūrinčios institucijos neturi teisės ištaisyti asmens apskaičiuoto [PVM], nes pagal nacionalinę teisę ištaisyti skaityto fakturą gali tik jį išrašęs asmuo?

2. Ar mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtumo lėkesčių apsaugos principus pažeidžia administracinė ir teismo praktika, kai vienai šaliai (skaitytos faktūros gavėjai) tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį atsisakoma suteikti teisę į pirkimo [PVM] atskaitą, o kitos šalies (skaityto fakturą išrašiusio asmens) apskaičiuotas PVM neištaisomas tuo pačiu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį, jeigu:

- atliekant mokesčių patikrinimą skaityto fakturą išrašęs asmuo nepateikė jokių dokumentų,
- atliekant mokesčių patikrinimą skaityto fakturą išrašęs asmuo pateikė dokumentus, tačiau jo tiekėjai nepateikė rodymų arba iš pateiktų rodymų negalima nustatyti prekės tiekimu ar paslaugų teikimo fakto,
- atliekant skaityto fakturą išrašiusio asmens mokesčių patikrinimą netikrinami ankstesni ginčytini ginčai“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### *Dėl pirmojo klausimo*

26 Pateikdamas pirmąjį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnė reikia aiškinti taip, kad asmuo, nurodęs PVM skaitytoje fakturoje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimo faktą, ir ar vien iš aplinkybės, kad ši skaityto fakturą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto PVM, galima daryti išvadą, kad šis administratorius pripažino tos skaitytos faktūros atitiktą faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

27 Pirmiausia pažymėtina, kad nors šiame klausime minima skaityto fakturą išrašiusio asmens mokesčių skola mokesčių administratoriui, jis pateiktas nagrinėjant šio administratoriaus ir ginčijamą skaityto fakturą gavėjo ginčą. Šis ginčas susijęs su šio gavėjo teise atskaityti pateiktose skaitytose faktūrose nurodytą PVM, kuri buvo atsisakyta suteikti motyvuojant tuo, kad tos skaitytos faktūros neatitiko apmokestinamąjį tiekimą fakto, o apmokestinamasis asmuo tai ginčija.

28 Ginčijamas saskaitytas fakturas išrašęs asmuo nėra šio ginčo šalis, todėl jo prievolė mokesčių administratoriui turi tik netiesioginę reikšmę šiam ginčui, nes šiam asmeniui skirtas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį pateiktas kaip apmokestinamąjį sandorį buvimo fakto rodymas.

29 Dėl prieš Direktyvos 2006/112 203 straipsnį galiojusios nuostatos, t. y. dėl 1977 m.

gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), 21 straipsnio 1 dalies c punkto, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal šią nuostatę bet kuris asmuo, kuris suskaitoje fakturoje ar kitame jai lygiavertame dokumente išskiria PVM, privalo mokėti šį mokestį. Konkrečiai kalbant, toks asmuo privalo mokėti suskaitoje fakturoje nurodytą PVM, neatsižvelgiant į jokių pareigų mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorį (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, Rink. p. I-5295, 26 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

30 Tiesa, pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 63 straipsnius teisę atskaityti apskaičiuotą PVM paprastai siejama su apmokestinamojo sandorio faktiniu vykdymu (žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, Rink. p. I-4463, 24 ir 25 punktus) ir ši teisė neatsiranda dėl PVM, kuris pagal šios direktyvos 203 straipsnį mokėtinas tik todėl, kad yra nurodytas suskaitoje fakturoje (žr., be kita ko, 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, Rink. p. 4227, 13 ir 19 punktus ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 23 punktą).

31 Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo rizika iš esmės nėra visiškai pašalinta, nes suskaitos faktūros, kurioje nepagrįstai nurodytas PVM, gavėjas dar gali ją pasinaudoti atskaitai pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 29 punktą).

32 Šiomis aplinkybomis šios direktyvos 203 straipsnyje tvirtinta pareiga siekiama pašalinti mokestinių pajamų praradimo riziką, galinčią kilti dėl minėtos direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatytos teisės atskaitą (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 28 punktą).

33 Atsižvelgiant į šį tikslą, ši pareiga riboja galimybes, kuri turi būti numatyta valstybių narių vidaus teisės sistemose, ištaisyti bet kokį suskaitoje fakturoje klaidingai nurodytą mokestį, jei suskaitą faktūrą išrašęs asmuo turėtų savo sąžiningumą arba per protingą laiką visiškai pašalinti mokestinių pajamų praradimo riziką (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Genius* 18 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 56–61 ir 63 punktus ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C-78/02–C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 punktą).

34 Atsižvelgiant, pirma, į minėtą ištaisymo galimybę ir, antra, į pavojų, kad suskaita faktūra, kurioje nepagrįstai nurodytas PVM, bus pasinaudota teisei atskaitą gyvendinti, Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatytos pareigos negalima laikyti suteikiančia privalomam mokėjimui sankcijos pobūdį.

35 Be to, iš to, kas pasakyta, matyti, kad jei suskaitą faktūrą išrašęs asmuo nesiremia nė viena iš šio sprendimo 33 punkte primintų suskaitoje fakturoje klaidingai nurodyto PVM ištaisymo galimybių, mokesčių administratorius, atlikdamas šio asmens mokestinį patikrinimą, neprivalo tikrinti, ar apskaičiuotas ir deklaruotas PVM atitinka šio asmens iš tikrųjų vykdytus apmokestinamuosius sandorius.

36 Nesant šios patikrinimo pareigos, vien iš aplinkybų, kad mokesčių administratorius neištaisė suskaitą faktūrą išrašiusio asmens deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, jog šis administratorius pripažino, kad jo išrašytos suskaitos faktūros atitinka faktinius apmokestinamuosius sandorius.

37 Tačiau Sąjungos teise neužkertamas kelias kompetentingoms institucijoms tikrinti sandorį,

už kuriuos apmokestinamasis asmuo išrašo s?skaitas fakt?ras, buvimo fakt? ir prireikus tikslinti apmokestinamojo asmens deklaracij? pagrindu atsiradusi? mokestin? skol?. Tokio patikrinimo rezultatas, kaip ir s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens apskai?iuoto PVM deklaravimas ir sumok?jimas, yra aplinkyb?, ? kuri? turi atsižvelgti nacionalinis teismas, vertindamas apmokestinamojo sandorio, konkre?iu atveju suteikian?io s?skaitos fakt?ros gav?jui teis? ? atskait?, buvimo fakt?.

38 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip:

- asmuo, nurod?s PVM s?skaitoje fakt?roje, privalo j? mok?ti, neatsižvelgiant ? apmokestinamojo sandorio buvimo fakt?,
- vien iš aplinkyb?s, kad ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokes?io dyd? mokes?i? administratorius neištais? jo deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios s?skaitos fakt?ros atitikt? faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

#### *D?l antrojo klausimo*

39 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar mokes?i? neutralumo, proporcingumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nesuteikti s?skaitos fakt?ros gav?jui teis?s ? pirkimo PVM atskait?, jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.

40 Taigi keliamas klausimas, ar pagal S?jungos teis? reikalaujama, kad preki? tiekimo ar paslaug? teikimo faktas b?t? vienodai vertinamas ir s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens, ir jos gav?jo atžvilgiu.

41 Kiek tai susij? su s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM nesant apmokestinamojo sandorio vertinimu, iš Direktyvos 2006/112 matyti, kad du dalyvaujantys ?kio subjektai neb?tinai vertinami vienodai, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo jos neištais?, kaip matyti iš šio sprendimo 29–33 punkt?.

42 Iš tikr?j?, viena vertus, s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo privalo mok?ti joje nurodyt? PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio, kaip nurodyta Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje. Kita vertus, s?skaitos fakt?ros gav?jo teis? ? atskait? gali b?ti ?gyvendinta tik d?l mokes?i?, atitinkan?i? PVM apmokestinam?j? sandor?, kaip numatyta šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius.

43 Šiomis aplinkyb?mis mokes?i? neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybi? nari? numatyta ir šio sprendimo 33 punkte priminta galimybe ištaisyti bet kok? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rod? savo s?žiningum? arba per proting? laik? visiškai pašalino mokestini? pajam? praradimo rizik?.

44 Vadinasi, mokes?i? neutralumo principu nedraudžiama atsisakyti leisti s?skaitos fakt?ros gav?jui atskaityti pirkimo PVM, jei n?ra apmokestinamojo sandorio, net jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.

45 Kaip matyti iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, pagrindin?je byloje mokes?i? administratorius išvad? d?l apmokestinamojo sandorio nebuvimo padar? remdamasis, be kita ko, aplinkybe, kad tiek?jas ar jo tiek?jai nepateik? vis? per mokestin? patikrinim? reikalaut?

dokument?. Kadangi pareiškėja ginėja ši išvada, nacionalinis teismas turi ją patikrinti ir laikydamasis nacionalinėje teisėje tvirtintą rodymų vertinimo taisyklę vertinti visus pagrindinės bylos duomenis ir faktines aplinkybes (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punktą ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 32 punktą).

46 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad kova su galimu sukaviimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukiaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 71 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 41 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 35 ir 36 punktus).

47 Taigi nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise atskaitę, jeigu atsižvelgiant objektyvius rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 55 punktą; minėtą sprendimą *Mahagében ir Dávid* 42 punktą ir *Bonik* 37 punktą).

48 Vis dėlto remiantis taip pat nusistovėjusia teismo praktika, su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės atskaitę sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo sukaviimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukaviimu PVM srityje (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 52 ir 55 punktus; minėtą sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus; *Mahagében ir Dávid* 47 punktą ir *Bonik* 41 punktą).

49 Be to, minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 61–65 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise PVM atskaitę, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sskaitę faktūrų už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, ar jis turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad sitikint, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ar nesukiauja, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus.

50 Darytina išvada, kad nacionalinis teismas, kuris turi nuspręsti, ar konkrečiu atveju nebuvo apmokestinamojo sandorio, ir kuriame mokesčių administratorius rėmėsi sskaitę faktūrų išrašiusio asmens ar vienu iš jo tiekėjų padarytais pažeidimais, kaip antai apskaitos trūkumais, turi užtikrinti, kad vertinant rodymus nebūtų paneigta šio sprendimo 48 punkte primintos teismo praktikos prasmė, o sskaitos faktūrų gavėjas nebūtų netiesiogiai verčiamas tikrinti savo kontrahento, nes jis to daryti neprivalo.

51 Jei esant tokiai situacijai, kaip antai susiklosčiusiai pagrindinėje byloje, suteikti teisę atskaitę atsisakyta taikant Direktyvą 2006/112 ir paisant šio sprendimo 47–50 punktuose nurodytą reikalavimą, niekas neleidžia manyti, kad toks atsisakymas prieštarauja proporcingumo ir teisėtumo apsaugos principams.

52 Atsižvelgiant nurodytus argumentus, antrąjį klausimą reikia atsakyti: mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtumo apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama nesuteikti sskaitos faktūrų gavėjui teisės pirkimo PVM atskaitę nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei ši sskaitę faktūrų išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčių dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas. Tačiau jeigu, atsižvelgiant sskaitę faktūrų išrašiusio asmens ar anksčiau už sandorę, kuriuo grindžiama teisė



? atskait?, padaryt? suk?iavim? ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai ne?vykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinimus, kuri? jis neprivalo atlikti, reikia ?rodyti, kad šis gav?jas žinojo ar tur?jo žinoti, jog min?tas sandoris susij?s su suk?iavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

## **D?I bylin?jimosi išlaid?**

53 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

**1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip:**

- **asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokes? s?skaitoje fakt?roje, privalo j? mok?ti, neatsižvelgiant ? apmokestinamojo sandorio buvimo fakt?,**
- **vien iš aplinkyb?s, kad ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokes?io dyd? mokes?i? administratorius neištais? jo deklaruoto prid?tin?s vert?s mokes?io, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios s?skaitos fakt?ros atitikt? faktiniam apmokestinamajam sandoriui.**

**2. Mokes?i? neutralumo, proporcingumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama nesuteikti s?skaitos fakt?ros gav?jui teis?s ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas prid?tin?s vert?s mokes?is nebuvo ištaisytas. Ta?iau jeigu, atsižvelgiant ? s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens ar anks?iau už sandor?, kuriuo grindžiama teis? ? atskait?, padaryt? suk?iavim? ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai ne?vykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinimus, kuri? jis neprivalo atlikti, reikia ?rodyti, kad šis gav?jas žinojo ar tur?jo žinoti, jog min?tas sandoris susij?s su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: bulgar?.