

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 gav?jo vienodas vertinimas – B?tinyb?“

Byloje C-643/11

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

LVK – 56 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:

- LVK – 56 EOOD, atstovaujamos *advokat* P. Bakalova,
- *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 prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant LVK – 56 EOOD (toliau – LVK) 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) ginčų 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 39 konstatuojamąją dalį: „kadangi būtina suderinti mokesčio atskaitos taisykles tiek, kiek jos daro įtaką faktiškai surenkamoms sumoms; kadangi atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse“.

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

5 Pagal šios direktyvos 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;

2) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį statymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris turi mokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.“

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

7 Šios direktyvos 73 straipsnyje nustatyta, kad „prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandorį kaina susijusias subsidijas“.

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

9 Direktyvos 2006/112 168 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.“

10 Šios direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisę atskaitai, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

11 Pagal minėtos direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipį „apmokestinamasis asmuo teisę PVM atskaitai gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestiną laikotarpį, atima visų PVM sumų, kurios atskaitai per tą patį laikotarpį jis gijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį“.

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

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinąs vertės mokestį sąskaitoje-faktoje.“

13 Šios direktyvos 273 straipsnyje, esančiame tos pačios XI antraštinės dalies 7 skyriuje „vairios nuostatos“, nurodyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdumus 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.“

14 Pagal minėtos direktyvos 395 straipsnio 1–3 dalis:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčių taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti tokos, nebent labai nežymiai, bendroms mokestinoms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.

2. Valstybės narės, norinti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, siunčia paraišką Komisijai ir jai suteikia visą būtina informaciją. Jei Komisija mano, kad ji neturi visos būtinos informacijos, ji kreipiasi į suinteresuotą valstybės narę per du mėnesius nuo paraiškos gavimo dienos ir nurodo, kokios papildomos informacijos reikia.

Kai Komisija turi visą informaciją, kurios, jos nuomone, reikia prašymo vertinimui, apie tai ji per vieną mėnesį praneša prašymą pateikusiai valstybei narei ir perduoda prašymą originalo kalba kitoms valstybėms narėms.

3. Per tris mėnesius nuo 2 dalies antroje pastraipoje nurodyto informavimo Komisija pateikia Tarybai arba atitinkamą pasiūlymą, arba, jei ji nepitaria prašomai nukrypti leidžiančiais nuostatai,

komunikat?, kuriame išd?sto savo nepritarimo priežastis.“

Bulgarijos teis?

15 Pagal pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos ?statymo d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dal? „teis? ? sumok?to pirkimo PVM atskait? neatsiranda, jeigu jis buvo klaidingai nurodytas s?skaitoje fakt?roje“.

16 Pagal ZDDS 71 straipsnio 1 punkt? apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, jei d?l jo ?sigyt? preki? arba paslaug? jis turi mokestin? dokument?, išduot? pagal 114 ir 115 straipsni? reikalavimus, kuriame PVM, susij?s su apmokestinamajam asmeniui patiektomis prek?mis ir suteiktomis paslaugomis, išskirtas atskiroje eilut?je.

17 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokest? moka pagal š? ?statym? registruotas mokes?i? mok?tojas, kuris atlieka apmokestinam?j? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?“.

18 Pagal ZDDS 85 straipsn? PVM moka kiekvienas asmuo, kuris PVM nurodo mokestiniam dokumente, numatytame ZDDS 112 straipsnyje, t. y. s?skaitoje fakt?roje.

19 ZDDS 113 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis tiek?jas privalo išrašyti s?skait? fakt?r? d?l jo patiekt? preki? ar suteikt? paslaug? arba gaudamas išankstin? apmok?jim? iki tiekimo, išskyrus atvejus, kai tiekimas patvirtinamas protokolu pagal 117 straipsn?.

2. S?skaita fakt?ra išrašoma bent dviem egzemplioriais, kuri? vienas skirtas tiek?jui, o kitas – gav?jui.“

20 Pagal ZDDS 115 straipsnio 1 dal? pasikeitus tiekimo apmokestinamajai vertei arba tiekimo, d?l kurio išrašyta s?skaita fakt?ra, atšaukimo atveju tiek?jas privalo išrašyti pranešim? prie s?skaitos fakt?ros.

21 PVM ?statymo 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Draudžiama taisyti ir papildyti s?skaitas fakt?ras ir pranešimus prie j?. Klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai anuliuojami ir j? vietoje išrašomi nauji.

<...>

3. Klaidingai parengtais dokumentais laikomos ir s?skaitos fakt?ros bei pranešimai prie j?, kur nurodytas mokestis, jeigu jis netur?jo b?ti nurodytas.

4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiek?jo ar gav?jo buvo ?traukti ? apskait?, juos anuliuojant kiekviena šalis surašo protokol?, kuriame nurodoma:

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

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

22 LVK, žem?s ?kio produkcijos gamintojas, 2007 m. rugs?jo ir spalio m?n. atskait? pirkimo PVM pagal ?vairias su prek?? tiekimu susijusias s?skaitas fakt?ras, kurias išraš? atitinkamai REYA – 96 OOD (toliau – REYA) ir SITI GRUP 76 DZZD (toliau – SITI GRUP), kurios jau neb?ra ?registruotos kaip PVM apmokestinamieji asmenys. Pagal visas šias s?skaitas fakt?ras buvo atsiskaityta grynais pinigais ir jos visos buvo ?trauktos ? LVK apskait?. Taip pat negin?ijama, kad atitinkami tiekimai buvo ?rašyti ? ši? tiek??? pardavimo žurnal?.

23 Mokes?i? administratorius atliko dviej? tiek??? kryžmin? patikrinim?. Per šiuos patikrinimus jis pareikalavo pateikti tam tikrus dokumentus, susijusius su, be kita ko, patiekt? prek?? kilme ir tiekimo ?vykdymu. Tiek??jos ne?vykd? šio prašymo per nustatyt? termin?.

24 Mokes?i? administratoriui paprašius pateikti ?rodym? d?l faktinio nagrin?jamo tiekimo ?vykdymo, LVK pateik? važtaraš?ius, sv?rimo dokumentus ir išvežimo deklaracijas, kuriose vis d?lto buvo klaid?.

25 Mokes?i? administratorius pri?jo prie išvados, kad nebuvo galima nustatyti, kad tiekimas, d?l kurio išduotos s?skaitos fakt?ros, buvo ?vykdytas, tod?l PVM buvo neteisingai nurodytas nagrin?jamose s?skaitose fakt?rose. Taigi 2010 m. gruodžio 20 d. jis pateik? LVK tikslinam??? pranešim? apie mokes?io dyd?, kuriuo atsisakyta suteikti teis? ? atskait? pagal šias s?skaitas fakt?ras (toliau – gin?ijamas tikslinamasis pranešimas apie mokes?io dyd?).

26 *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* 2011 m. vasario 18 d. sprendimu patvirtinus gin?ijam? tikslinam??? pranešim? apie mokes?io dyd?, LVK pateik? skund? *Administrativen sad Varna* ir nurod?, kad pagal nagrin?jamas s?skaitas fakt?ras tiekimai iš tikr??? atlikti, tod?l atsisakymas suteikti teis? ? atskait? nepagr?stas.

27 Nagrin?jant pagrindin? byl? prie bylos medžiagos buvo prid?ti du tikslinamieji pranešimai apie mokes?io dyd?, pateikti atitinkamai REYA ir SITI GRUP. Šie pranešimai buvo parengti prieš gin?ijam? tikslinam??? pranešim? apie mokes?io dyd? ir jie yra susij? su pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu. Iš min?t? pranešim? matyti, kad mokes?i? administratorius nustat?, jog nereikia tikslinti apmokestinamosios vert?s ir PVM, apskai?iuoto už REYA ir SITI GRUP atlikt? tiekim?.

28 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad turi ?vertinti, ar apmokestinimo pirkimo PVM momentas yra pakankamai nustatytas, turint omenyje, kad mokes?i? administratorius atsisakym? suteikti teis? ? atskait? grind? tuo, jog LVK tiek??jos nepateik? reikalaujam? dokument?, o LVK, kaip gin?ijam? prek?? gav?jos, pateiktuose dokumentuose tam tikra informacija nebuvo nurodyta ar nurodyta neteisingai. Nor?damas tai ?vertinti min?tas teismas klausia, kokia yra LVK tiek??joms pateikt? tikslinam??? pranešim? apie mokes?io dyd? reikšm? S?jungos teis?s atžvilgiu ir ar tuo remiantis galima daryti išvad?, kad mokes?i? administratorius pripažino, jog nagrin?jamos s?skaitos fakt?ros atitinka faktiškai ?vykdytus apmokestinamuosius sandorius.

29 Šiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad Varna* nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnis taikomas visiems PVM neteisingo apskai?iavimo

atvejams, ?skaitant atvejus, kai s?skaita fakt?ra su joje nurodytu PVM buvo išrašyta ne?vykus apmokestinimo momentui? Jei ? š? klausim? bus atsakyta teigiamai, ar pagal Direktyvos 2006/112 203 ir 273 straipsnius reikalaujama, kad valstyb?s nar?s aiškiai nustatyt?, kad s?skaitoje fakt?roje, pagal kuri? ne?vykdytas tiekimas, nurodytas PVM tampa mok?tinas, ar vis d?lto pakanka perkelti bendr? [min?tos] direktyvos taisykl?, kad mokest? privalo mok?ti kiekvienas asmuo, kuris nurodo j? s?skaitoje fakt?roje?

2. Ar atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 39 konstatuojam?j? dal? ir siekiant užtikrinti pirkimo PVM atskaitos tikslum? pagal jos 73, 179 ir 203 straipsnius reikalaujama, kad jei PVM s?skaitoje fakt?roje nurodytas ne?vykus apmokestinimo momentui, mokes?i? administratorius turi patikslinti apmokestinam?j? vert? ir apskai?iuot? mokest??

3. Ar Direktyvos 2006/112 395 straipsnyje nurodytos specialiosios priemon?s gali pasireikšti mokestine praktika, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai mokes?i? administratorius, siekdamas kontroliuoti pirkimo PVM atskait?, tikrina tik atlikt? atskait?, o mokestis d?l atlikt? tiekim? laikytinas mok?tinu vien tod?l, kad jis nurodytas s?skaitoje fakt?roje? Jei ? š? klausim? bus atsakyta teigiamai, ar pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsn? leidžiama d?l to paties tiekimo vien? kart? rinkti PVM iš tiek?jo ar paslaug? teik?jo, nes jis nurod? PVM s?skaitoje fakt?roje, o antr? kart? – iš prekii? ar paslaug? gav?jo, nesuteikiant jam teis?s ? mokes?io atskait?, ir kokiais atvejais?

4. Ar PVM kumulavimo draudim? ir teisinio saugumo, vienodo poži?rio ir mokes?i? neutralumo principus pažeidžia mokestin? praktika, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai apmokestinamo prekii? tiekimo ar paslaug? teikimo gav?jui nesuteikiama teis? ? pirkimo PVM atskait? d?l „tiekimo ?vykdymo ?rodym? nebuvimo“ ir neatsižvelgiama ? ankstesn? konstatavim?, kad prekii? tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo apskai?iuoti ir sumok?ti mokest?, nors teis?s ? pirkimo PVM atskait? vertinimo momentu atitinkamas tikslinamasis pranešimas apie mokes?io dyd? nebuvo keistas ir nenustatytas pagrindas j? keisti valstyb?s nustatyta tvarka?

5. Ar pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsn? ir 168 straipsnio a punkt? leidžiama nesuteikti teis?s ? mokes?io atskait? apmokestinamo prekii? tiekimo ar paslaug? teikimo gav?jui, atitinkan?iam visus direktyvos 178 straipsnio reikalavimus, d?l „apmokestinimo momento neatsiradimo“, jei prekii? tiek?jui ar paslaug? teik?jui skirtu ?sigaliojusiu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? už min?t? tiekim? ar teikim? apskai?iuotas mokestis nebuvo patikslintas, o mokestis pripažintas mok?tinu ir ? j? buvo atsižvelgta nustatant atitinkamo mokestinio laikotarpio rezultatus? Ar atsakant ? š? klausim? svarbu, kad atliekant mokestin? patikrinim? prekii? tiek?jas ar paslaug? teik?jas nepateik? joki? apskaitos dokument? ir atitinkamo laikotarpio rezultatai nustatyti vien remiantis PVM deklaracijose, pirkimo ir pardavimo žurnaluose esan?iais duomenimis?

6. Atsižvelgiant ? atsakymus ? ankstesnius klausimus, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsn? ir 168 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, mokes?i? neutralumo principu reikalaujama leisti apmokestinamajam asmeniui atskaityti už tiekim? apskai?iuot? PVM?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

30 Pirmuoju ir antruoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsn? reikia aiškinti taip, kad s?skaitoje fakt?roje asmens nurodytas PVM turi b?ti jo sumok?tas neatsižvelgiant ? faktin? apmokestinamojo sandorio buvim?, ir ar vien d?l to, kad s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame

pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius nepataisų jo deklaruoto PVM, galima daryti išvadą, jog šis administratorius pripažino šios sąskaitos faktūros atitiktą faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

31 Pirmiausia pažymėtina, kad nors šiuose klausimuose minima sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens mokesčių skola mokesčių administratoriui, jis pateiktas nagrinėjant šio administratoriaus ir ginčijamą sąskaitų faktūrų gavėjo ginčą. Šis ginčas susijęs su šio gavėjo teise atskaityti pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, kuri buvo atsisakyta suteikti motyvuojant tuo, kad šios sąskaitos faktūros neatitiko apmokestinamųjų tiekimo fakto, o apmokestinamasis asmuo tai ginčija.

32 Ginčijamas sąskaitas faktūras 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 apmokestinamųjų sandorių buvimo fakto rodymas.

33 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 nuostatą bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavertame dokumente išskiria PVM, privalo mokėti šį mokestį. Konkrečiai kalbant, toks asmuo privalo mokėti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, neatsižvelgiant į jokių pareigų mokėti jį už PVM apmokestinamųjų sandorų (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, Rink. p. I-5295, 26 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

34 Tiesa, pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 63 straipsnius teisė atskaityti apskaičiuotą PVM yra paprastai susijusi su faktiniu apmokestinamojo sandorio vykdymu (žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, Rink. p. I-4463, 24 ir 25 punktus) ir ši teisė netaikoma PVM, kuris pagal šios direktyvos 203 straipsnį mokėtinas tik dėl to, kad nurodytas sąskaitoje faktūroje (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).

35 Vis dėlto mokesčių pajamų praradimo rizika iš esmės nėra visiškai pašalinama, kol sąskaitos faktūros su klaidingai nurodytu PVM gavėjas dar gali ja pasinaudoti tokios teisės įgyvendinimo tikslu pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 29 punktą).

36 Šiomis aplinkybomis šios direktyvos 203 straipsnyje nurodyta pareiga siekiama išvengti mokesčių pajamų praradimo grėsmės, kuri gali sukelti minėtos direktyvos 167 ir kituose straipsniuose numatyta teisė atskaitą (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 28 punktą).

37 Atsižvelgiant į šį tikslą ši pareiga apribojama galimybe, kuri valstybės narės turi numatyti vidaus teisės sistemose, ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo noro savo sąžiningumą ar kai jis per protingą laikotarpį visiškai pašalino mokesčių 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-06973, 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).

38 Atsižvelgiant, pirma, ? min?t? ištaisyto galimyb? ir, antra, ? pavoj?, kad s?skaita fakt?ra, kurioje neteisingai nurodytas PVM, bus panaudota ?gyvendinant teis? ? atskait?, Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatytos pareigos negalima laikyti suteikian?ia privalomam mok?jimui sankcijos pob?d?.

39 Be to, iš to, kas pasakyta, matyti, kad jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo nesiremia n? viena iš šio sprendimo 37 punkte primint? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM ištaisyto galimybi?, mokes?i? administratorius, atlikdamas šio asmens mokestin? patikrinim?, neprivalo tikrinti, ar apskai?iuotas ir deklaruotas PVM atitinka šio asmens iš tikr?j? ?vykdytus apmokestinamuosius sandorius.

40 Nesant šios patikrinimo pareigos, vien iš aplinkyb?s, kad mokes?i? administratorius neištais? s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, jog šis administratorius pripažino, kad jo išrašytos s?skaitos fakt?ros atitinka faktinius apmokestinamuosius sandorius.

41 Ta?iau S?jungos teise neužkertamas kelias kompetentingoms institucijoms tikrinti sandori?, už kuriuos apmokestinamasis asmuo išraš? 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?.

42 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir antr?j? pateiktus klausimus 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 tre?iojo klausimo pirmos dalies

43 Atsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j? ir antr?j? klausimus, nereikia atsakyti ? tre?iojo klausimo pirm? dal?.

D?l tre?iojo klausimo antros dalies ir ketvirtuoju–šeštojo klausim?

44 Tre?iojo klausimo antra dalimi ir ketvirtuoju–šeštoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokes?i? neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo poži?rio principais 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.

45 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.

- 46 Kiek tai susiję 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 33–37 punkt?.
- 47 Iš tikr?j?, viena vertus, pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsn? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo privalo mok?ti joje nurodyt? PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio. Antra vertus, pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius s?skaitos fakt?ros gav?jo naudojimasis teise ? atskait? yra apribotas vien mokes?iais už sandor?, apmokestinam? PVM.
- 48 Šiomis aplinkyb?mis mokes?i? neutralumo principo laikymasis yra užtikrinamas šio sprendimo 37 punkte priminta valstybi? nari? numatyta galimybė ištaisyti bet kok? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rodo savo s?žiningum? ar kai jis per proting? laikotarp? visiškai pašalino mokestinin? pajam? praradimo rizik?.
- 49 Atsižvelgiant ? prašyme priimti prejudicin? sprendim? keliamus klausimus reikia patikslinti, kad mokes?i? institucijos negali užkirsti kelio naudotis tokia galimybė sistemingai organizuodamos patikrinimus taip, kad tikslinamasis pranešimas apie mokes?io dyd? pirmiausia pateikiamas s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui ir šis pranešimas tampa galutinis prieš patikrinant s?skaitos fakt?ros gav?j?. Be to, ši galimyb? negali b?ti atmesta vien d?l to, kad tikslinant s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo nebebuvo ?registruotas kaip PVM apmokestinamasis asmuo.
- 50 Darytina išvada, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu, 168 straipsnio a punktu ir mokes?i? neutralumo principu nedraudžiama neleisti s?skaitos fakt?ros gav?jui atskaityti pirkimo PVM d?l apmokestinamojo sandorio nebuvimo, nors s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui pateiktame tikslinamajame pranešime apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM nebuvo patikslintas.
- 51 D?l teisinio saugumo principo reikia priminti, jog šiuo principu, kuris yra vienas bendr?j? S?jungos teis?s princip?, reikalaujama, kad teis?s normos b?t? aiškios ir tikslios, o j? poveik? galima b?t? numatyti, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? suprasti S?jungos teis?s reglamentuojamas situacijas ir teisinius santykius (žr. 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *France Télécom prieš Komisij?*, C-81/10 P, Rink. p. I-12899, 100 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).
- 52 Kalbant apie mokes?i? teis?s taisyklės, taikytinas aplinkyb?ms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?je byloje, vis d?lto n?ra jokios informacijos, kuria remiantis galima b?t? preziumuoti, kad suinteresuotasis asmuo negal?jo veiksmingai suprasti, kaip taikomos min?tos taisykl?s.
- 53 Tod?l teisinio saugumo principu taip pat nedraudžiamas gin?ijamas draudimas atskaityti pirkimo PVM aplinkyb?mis, kaip antai nurodytomis šio sprendimo 50 punkte.
- 54 Tas pats taikytina vienodo poži?rio principui.
- 55 Šis bendrasis vienodo poži?rio principas, kurio konkreti išraiška PVM srityje yra mokes?i? neutralumo principas (žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 punkt?; 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 41 ir 44 punktus bei 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947, 61 punkt?), reikalauja, kad panašios situacijos neb?t? vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (žr. min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 51 punkt?; min?to Sprendimo *NCC Construction Danmark* 44 punkt? ir 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rink. p. I-5059, 29 punkt?).

56 Vis dėlto, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 33–37, 46 ir 47 punktuose, iš Direktyvos 2006/112 nuostatų matyti, kad saskaity faktas, susijusi su prekių tiekimu, kuris faktiškai nebuvo vykdytas, išrašiusio asmens ir jos gavėjo situacijos nėra panašios.

57 Kalbant apie pagrindinę bylą, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių administratorius priėjo prie išvados, jog nėra apmokestinamojo sandorio, be kita ko, remdamasis tuo, kad prekių tiekėjas nepateikė per mokesčių patikrinimą reikalaujamą dokumentų. Kadangi pareiškėja ginėja šią išvadą, nacionalinis teismas pagal nacionalinės teisės rodinėjimo taisyklės turi bendrai vertinti visus rodymus ir faktines aplinkybes pagrindinėje byloje (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).

58 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu sukaviu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis 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).

59 Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę atskaitai, jeigu atsižvelgiant objektyviai 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; minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 42 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 37 punktą).

60 Tačiau pagal nusistovėjusį teismo praktiką su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės atskaitai sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo sukaviu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukaviu 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; minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus; minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 47 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 41 punktą).

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

62 Darytina išvada, kad nacionalinis teismas, kuris turi nuspręsti, ar konkrečiu atveju nebuvo apmokestinamojo sandorio, ir kuriame mokesčių administratorius rėmėsi saskaity faktas išrašiusio asmens ar vienu iš jo tiekėjų padarytais pažeidimais, kaip antai apskaitos trūkumais, turi užtikrinti, kad vertinant rodymus nebūtų paneigta šio sprendimo 60 punkte primintos teismo praktikos prasmė, o saskaity faktas gavėjas nebūtų netiesiogiai verčiamas tikrinti savo kontrahento, nes jis to daryti neprivalo.

63 Kalbant apie pagrindinę bylą, vis dėlto reikia atsižvelgti į tai, kad pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą ginėjama saskaity faktas gavėjo pateiktuose dokumentuose taip pat buvo klaidų ir tai yra informacija, kurią reikia atsižvelgti nacionaliniam teismui atliekant bendrą

vertinim?.

64 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? tre?iojo klausimo antr? dal? ir ? ketvirt?j?–šešt?j? klausimus reikia atsakyti: S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokes?i? neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo poži?rio principais nedraudžiama nesuteikti s?skaitos fakt?ros gav?jui teis?s ? pirkimo PVM atskait? nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas. Tačiau 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 PVM srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?I bylin?jimosi išlaid?

65 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 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.**

2. Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokes?i? neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo poži?rio principais 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. Tačiau 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?.