

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 18 d. (*)

„Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Prekių tiekimas – Švoka – Teisės atskaitė – Atsisakymas – Faktinis apmokestinamojo sandorio vykdymas – Reglamentas (EB) Nr. 1760/2000 – Galvijų identifikavimo bei registravimo sistema – Sąsagai gyvuliui sąsuis“

Byloje C-78/12

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgarija) 2012 m. vasario 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. vasario 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Evita-K“ EOOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta (pranešėjas), teisėjai G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ir J.-L. da Cruz Vilaça,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- „Evita-K“ EOOD, atstovaujamos A. Kashkina,
- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, atstovaujamo A. Georgiev,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos Y. Atanasov,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 14

straipsnio 1 dalies, 178 straipsnio a punkto, 185 straipsnio 1 dalies, 226 straipsnio 6 punkto ir 242 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant „Evita-K“ EOOD (toliau – *Evita-K*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Sofijos „Skund? ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalin?s pajam? agent?ros Centrin?s valdybos direktorius, toliau – Direktorius) gin?? d?l atsisakymo suteikti teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), susijusio su s?skaitomis fakt?romis d?l veršeli?, skirt? paskersti, tiekimo, atskait? mokes?io kredito forma.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta, kad PVM apmokestinamas prek? tiekimas ir paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dal?:

„Preki? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5 Min?tos direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 Tos pa?ios direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už prek? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

7 Pagal Direktyvos 2006/112 184 straipsn? pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.

8 Šios direktyvos 185 straipsnio tekstas yra toks:

„1. Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti arba kai deramai ?rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar

pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitę patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba vykus vagystei.“

9 Pagal minėtos direktyvos 186 straipsnį valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

10 Tos pačios direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytą sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekia prekes ar teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

<...>“

11 Pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnį:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

6) tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;

<...>“

12 Šios direktyvos 89/104 242 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamiai, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM, ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.“

13 Minėtos direktyvos 273 straipsnyje 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 vykdamus 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 sąskaitą faktūrą išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Reglamentas (EB) Nr. 1760/2000

14 2000 m. liepos 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 1760/2000, nustatančio galvijų identifikavimo bei registravimo sistemą, reglamentuojančio jautienos bei jos produktų ženklinimą ir panaikinančio Tarybos reglamentą (EB) Nr. 820/97 (OL L 204, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 30 t., p. 248), iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, p. 1, toliau – Reglamentas Nr. 1760/2000), 12 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Dabartinis taisyklės dėl galvijų identifikavimo ir registravimo yra nustatyta 1992 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 92/102/EEB dėl gyvūnų identifikavimo ir registravimo [(OL L 355, p. 32; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 232)] ir [1997 m. balandžio 21 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 820/97, nustatantiu galvijų ženklinimo bei registravimo tvarką ir jautienos bei jautienos produktų ženklinimo etiketėmis (OL L 117, p. 1)]. Patirtis parodė, kad Direktyvos 92/102/EEB įgyvendinimas galvijų atžvilgiu nėra visiškai patenkinamas ir jį reikia toliau tobulinti. Todėl galvijams būtina patvirtinti atskiras taisykles ir taip sugriežtinti minėtos direktyvos nuostatas.“

15 Reglamento Nr. 1760/2000 1 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kiekviena valstybė narė, remdamasi jo I antraštinės dalies nuostatomis, kuria galvijų identifikavimo ir registravimo sistemą.

16 Pagal šio reglamento 3 straipsnio pirmą pastraipį:

„Galvijų identifikavimo ir registravimo sistemą sudaro šie elementai:

- a) ausis segami sagai, skirti atskirai nustatyti kiekvieno galvijų tapatybę;
- b) kompiuterinis duomenų bazė;
- c) gyvulių pasai;
- d) kiekviename ūkyje tvarkomi individualūs registrai.“

17 To paties reglamento 4 straipsnyje nustatyta:

„1. Visi ūkyje esantys gyvuliai, gimę po 1997 m. gruodžio 31 d. arba skirti prekybai Bendrijos rinkoje po 1998 m. sausio 1 d., ženklinami kompetentingos institucijos patvirtintu ūbi ausis segamu sagu. <...> Bulgarijoje arba Rumunijoje visi ūkyje esantys gyvūnai, gimę iki stojimo dienos arba skirti prekybai Bendrijos rinkoje po tos dienos, ženklinami kompetentingos institucijos patvirtintu ūbi ausis segamu sagu. Abiejuose saguose nurodomas tas pats individualus identifikacinis kodas, leidžiantis nustatyti kiekvieno gyvulio tapatybę ir ūkį, kuriame jis gimė. <...>

<...>

2. Sagai gyvuliui ūbi ausis segami per valstybės narės nustatytą laikotarpį nuo gyvulio gimimo, tačiau bet kuriuo atveju prieš išvežant iš ūkio, kuriame jis gimė. <...>

<...>“

Reglamentas (EB) Nr. 1725/2003

18 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1725/2003, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL L 261, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 32 t., p. 4), buvo patvirtintas tarptautinis apskaitos standartas IAS 41 „Žemės ūkis“ (toliau – IAS 41 standartas), kaip antai pateiktas šio reglamento priede.

19 Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkiu susijusios veiklos apskaitos tvarką, finansines ataskaitas ir duomenis, kuriuos reikia pateikti.

20 IAS 41 standarto 10 ir 11 punktai išdėstyti taip:

„10. Biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją ūmonė turėtų pripažinti tik tada, kai:

- a) ?mon? turt? kontroliuoja d?l praeities ?vyki?;
- b) yra tikimyb?, kad ?mon? ateityje gaus ekonomin?s naudos iš min?to turto ir
- c) turto tikr?j? vert? ar savikain? galima patikimai nustatyti.

11. Žem?s ?kio veikloje kontrol? gali reikšti, pavyzdžiui, teis?ta galvij? nuosavyb? ir galvij? ženklimas arba kitoks žym?jimas j? ?sigijimo, atsivedimo arba nujunkymo metu. B?sima nauda paprastai nustatoma ?vertinant reikšmingas fizines savybes.“

Bulgarijos teis?

21 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad teis? atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis s?skaitoje fakt?roje buvo nurodytas neteis?tai.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

22 *Evita-K* yra pagal Bulgarijos teis? ?steigta bendrov?, kurios pagrindin? veikla – prekyba gyvuliais.

23 Ši bendrov? deklaravo 9 s?skaitas fakt?ras d?l veršeli?, skirt? paskersti, tiekimo, išduot? 2007 m. rugs?jo ir spalio m?n. „*Ekspertis-7*“ EOOD (toliau – *Ekspertis-7*), siekdama, kad mokes?io kredito forma b?t? leista atskaityti PVM, susijus? su šiomis s?skaitomis fakt?romis.

24 Be to, *Evita-K* deklaravo, kad tais pa?iais m?nesiais eksportavo gyvus veršelius ? Albanij?, ir pagrind? j? pirkim? min?tomis s?skaitomis fakt?romis, muitin?s deklaracijomis, veterinarijos sertifikatais, kuriuose nurodyti ?sag? gyvuliui ? ausis numeriai, ir veterinarijos pažymomis, skirtomis gyvuliams gabenti nacionalin?je teritorijoje.

25 Siekdama pateisinti aptariam? gyvuli? pirkim? *Evita-K* kartu su 9 *Ekspertis-7* išduotomis s?skaitomis fakt?romis pateik? svorio sertifikatus, banko ataskaitas, susijusius su ši? s?skait? fakt?r? apmok?jimu, ir sutart? su *Ekspertis-7* d?l veršeli? tiekimo.

26 *Evita-K* buvo atliktas mokestinis patikrinimas už 2007 m. rugs?jo ir spalio m?n. Šia proga Bulgarijos mokes?i? administratorius papraš? *Ekspertis-7* pateikti informacijos apie tiekimus, d?l kuri? ji išraš? s?skaitas fakt?ras *Evita-K*.

27 Anot šio administratoriaus, iš *Ekspertis-7* pateikt? atsakym? paaišk?jo tam tikros jos apskaitos ir atitikties veterinarijos reikalavimams, susijusiems su nuosavyb?s teise ? gyvulius ir j? ?sagais ? ausis, spragos, tod?l min?tas administratorius nusprend?, kad ši? tiekim? faktinis ?vykdymas nebuvo patvirtintas ir kad d?l šios priežasties *Evita-K* neturi pagrindo prašyti teis?s ? PVM, susijusio su šiais tiekimais, atskait?.

28 Taigi 2009 m. lapkri?io 26 d. sprendimu d?l mokes?io perskai?avimo Bulgarijos mokes?i? administratorius atsisak? suteikti *Evita-K* teis? atskaityti mokes?io kredito forma PVM, susijus? su *Ekspertis-7* išrašytomis s?skaitomis fakt?romis.

29 *Evita-K* pateik? administracin? skund? d?l šio sprendimo Direktoriui, kuris 2010 m. balandžio 29 d. sprendimu patvirtino min?t? sprendim?.

30 Tod?l *Evita-K* apskund? 2009 m. lapkri?io 26 d. sprendim? d?l mokes?io perskai?avimo

prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme. Šiame teisme ji, be kita ko, tvirtino, kad jos pateiktos informacijos pakako ?rodyti tiekim?, d?l kuri? *Ekspertis -7* išraš? s?skaitas fakt?ras, tikrum?, kad, nors ir kokie b?t? galimi pastarosios padaryti pažeidimai, ji turi b?ti laikoma s?žininga pirk?ja pagal Bulgarijos teis? ir kad teis?s ? PVM atskait? klausimas nepriklauso nuo nuosavyb?s teis?s ir ?sigyt? prek? kilm?s klausim?.

31 Šiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad – Sofia-grad* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar „preki? tiekimo“ s?vok?, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 14 straipsnio 1 dal?, siejam? su [SESV] 345 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?mis leistina tai, kad asmuo, kuriam skirtos prek?s, ?gyt? teis? disponuoti prek?mis (kilnojamaisiais daiktais, kurie apibr?žiami tik pagal j? r?š?), jei nuosavyb?s teis? ? šias prekes jis ?gijo už atlyginim? s?žiningai gav?s jas valdyti iš asmens, kuris n?ra savininkas, kai tai leidžiama pagal nacionalin? valstyb?s nar?s teis?, atsižvelgiant ? tai, kad pagal ši? nacionalin? teis? nuosavyb?s teis? ? tokias prekes perleidžiama jas perduodant?

2. Ar siekdamas ?rodyti, kad buvo ?vykdytas „preki? tiekimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dal?, atsižvelgiant ? konkre?i? s?skait? fakt?r?, kiek tai susij? su [šios] direktyvos 178 straipsnio a punkte numatytos teis?s ? mokes?io, faktiškai sumok?to pagal ši? s?skait? fakt?r?, atskait? ?gyvendinimu, asmuo, kuriam skirtos prek?s, privalo ?rodyti tiek?jo nuosavyb?s teis?, jei tiekiami kilnojantieji, pagal j? r?š? apibr?žiami daiktai, o nuosavyb?s teis? ? juos pagal valstyb?s nar?s nacionalin? teis? perleidžiama juos perduodant, kai pagal ši? nacionalin? teis? nuosavyb?s teis? ? tokius daiktus leidžiama ?gyti ir už atlyginim? s?žiningai gaunant juos valdyti iš asmens, kuris n?ra t? daikt? savininkas?

Ar siekiant atskaityti mokest?, kaip tai suprantama pagal Direktyv? [2006/112], „preki? tiekimas“ pagrindin?s bylos aplinkyb?mis turi b?ti laikomas ?rodytu, *jei asmuo, kuriam prek?s skirtos, ?vykd? v?lesn? t? pa?i? prek? (gyv?n?, kurie turi b?ti ženklinami) tiekim?*, t. y. jas eksportavo pateik?s muitin?s deklaracij?, ir n?ra ?rodym? d?l tre?i?j? asmen? teisi? ? šias prekes?

3. Ar siekiant ?rodyti, kad buvo ?vykdytas „preki? tiekimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dal?, atsižvelgiant ? konkre?i? s?skait? fakt?r?, kiek tai susij? su [šios] direktyvos 178 straipsnio a punkte numatytos teis?s ? mokes?io, faktiškai sumok?to pagal ši? s?skait? fakt?r?, atskait? ?gyvendinimu, *reikia manyti, kad tiek?jas ir asmuo, kuriam prek?s skirtos, kurie n?ra ?kininkai, yra nes?žiningi*, jei prek? gavimo momentu nebuvo pateiktas joks ankstesnio savininko dokumentas, kur b?t? nurodyti ?sagai gyvuliui ? ausis, kaip tai reikalaujama pagal Europos S?jungos [veterinarijos teis?s akt?] nuostatas, o administracin?s ?staigos išduotoje veterinarijos pažymoje, su kuria gyvuliai buvo gabenami vykdant konkret? tiekim?, nenurodyti ?sagai gyvuliui ? ausis?

Ar tuo atveju, jei tiek?jas ir asmuo, kuriam prek?s skirtos, savarankiškai pareng? jiems pristatyt? gyvuli? ?sag? ? ausis s?rašus, galima daryti išvad?, kad S?jungos [veterinarijos teis?s akt?] nuostat? reikalavimai buvo ?vykdyti, net jeigu administracin? institucija veterinarijos pažymoje, su kuria gyvuliai buvo pristatyti, ?sag? gyvuliui ? ausis nenurod??

4. Ar pagrindin?je byloje tiek?jas ir asmuo, kuriam prek?s skirtos, kurie n?ra ?kininkai, pagal Direktyvos 2006/112 242 straipsn? privalo, remdamiesi [IAS 41] standartu, apskaityti pristatytas prekes (gyv?nus, kurie turi b?ti ženklinami, arba „biologin? turt?“) ir pagal š? standart? ?rodyti turto valdym??

5. Ar pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkt? reikalaujama, kad PVM s?skaitose fakt?rose, kaip antai nagrin?jamose pagrindin?je byloje, b?t? nurodyti gyv?n?, kurie pagal

S?jungos veterinarijos teis?s akt? nuostatas turi b?ti ?enklinami, ?sagai gyvuliui ? ausis, jei valstyb?s nar?s nacionalin?je teis?je aiškiai nenumatyta tokia pareiga, o tiekimo sandorio šalys n?ra ?kininkai?

6. Ar pagal Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dal? leidžiama remiantis nacionalin?s teis?s nuostata, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, tikslinti mokes?io atskait? d?l to, kad nebuvo ?rodyta tiek?jo nuosavyb?s teis? ? prekes, kurios buvo pristatytos, jei n? viena iš tiekimo sandorio šali? jo nenutrauk?, asmuo, kuriam skirtos prek?s, ?vykd? v?lesn? t? pa?i? preki? tiekim?, n?ra ?rodym? d?l nurodyt? tre?i?j? asmen? teisi? ? šias prekes (gyv?nus, kurie turi b?ti ?enklinami), nenurodyta, kad asmuo, kuriam skirtos prek?s, yra nes?žiningas, o nuosavyb?s teis? ? tokias tik pagal j? r?š? apibr?žiamas prekes pagal nacionalin? teis? perleidžiama jas perduodant?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo–tre?iojo klausim?

32 Pateikdamas pirm?j?–tre?i?j? klausimus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyva 2006/112 turi b?ti aiškinama taip, kad naudojantis teise ? PVM atskait? „preki? tiekimo“ s?voka ir tokio tiekimo faktiniam ?vykdymui ?rodyti reikalaujama, kad atitinkam? preki? tiek?jo nuosavyb?s teis? b?t? nustatyta formaliai, ar šiuo atžvilgiu pakanka, jei nuosavyb?s teis? ? šias prekes ?gyjama s?žiningai gaunant jas valdyti.

33 Reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? „preki? tiekimo“ s?voka, ?tvirtinta Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje, susijusi ne su nuosavyb?s teis?s perdavimu taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, o su visais materialiojo turto perleidimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? disponuoti tuo turtu taip, lyg ji b?t? šio turto savinink? (žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punkt?; 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C-435/03, Rink. p. I-7077, 35 punkt? ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-237/09, Rink. p. I-4985, 24 punkt?).

34 Šiomis aplinkyb?mis nacionalinis teismas, remdamasis bylos faktin?mis aplinkyb?mis, turi kiekvienu konkre?iu atveju nustatyti, ar buvo perleista teis? disponuoti atitinkamu turtu kaip savininkui (žr. min?to Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 13 punkt?).

35 Darytina išvada, kad sandoris gali b?ti kvalifikuojamas kaip „preki? tiekimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dal?, kai šiuo sandoriu apmokestinamasis asmuo perleidžia material?j? turt? suteikdamas kitai šaliai teis? faktiškai disponuoti šiuo turtu, lyg ji b?t? šio turto savinink?, ir forma, kuria nuosavyb?s teis? ? š? turt? buvo ?gyta, šiuo atžvilgiu neturi reikšm?s.

36 Be to, tokio preki? tiekimo faktinio ?vykdymo ?rodymas, kuriuo pagr?stas teis?s ? atskait? atsiradimas, negali priklausyti nuo nuosavyb?s teis?s ? atitinkamas prekes ?gijimo b?do.

37 Be to, tiek, kiek iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Bulgarijos mokes?i? administratorius atsiskak? *Evita-K* suteikti teis? ? PVM, susijusio su pagrindin?je byloje nagrin?jamais preki? tiekimais, atskait? d?l to, jog nebuvo ?rodytas faktinis j? ?vykdymas, ir kiek š? ne?vykdym? gin?ija *Evita-K*, reikia priminti, kad, pirma, tas, kas prašo suteikti teis? ? PVM atskait?, turi ?rodyti, kad atitinka numatytas s?lygas ja pasinaudoti (žr. 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 24 punkt?) ir, antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagal nacionalin?s teis?s ?rodin?jimo taisykles turi bendrai ?vertinti visus ?rodymus ir faktines aplinkybes pagrindin?je byloje, siekdamas nustatyti, ar *Evita-K* gali pasinaudoti teise ? atskait? remdamasi šiais preki? tiekimais (šiuo klausimu žr. 2012

m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punktų; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 32 punktų ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *LVK – 56*, C-643/11, 57 punktų).

38 Atlikdamas šį bendrą vertinimą minėtas teismas gali atsižvelgti į informaciją, susijusią su ankstesniais ir vėlesniais sandoriais už pagrindinį byloje nagrinjamus sandorius, ir į dokumentus, susijusius su jais, kaip antai į vežant ar eksportuojant atitinkamus gyvulius išduotus sertifikatus arba pažymas.

39 Šiomis aplinkybomis nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukaujant ar piktnaudžiaujant (žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 55 punktų; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 42 punktų; minėto Sprendimo *Bonik* 37 punktų ir minėto Sprendimo *LVK – 56* 59 punktų).

40 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukauja mokesčių srityje arba kai jis žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių dalyvavo su sukaviu PVM srityje susijusiame sandoryje (minėto Sprendimo *Bonik* 38 ir 39 punktai ir nurodyta teismo praktika).

41 Tačiau su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukaviu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukaviu PVM srityje (žr. 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 punktų; minėto Sprendimo *Bonik* 41 punktų ir minėto Sprendimo *LVK – 56* 60 punktų).

42 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali bendrai reikalauti tikrinti, ar sąskaitų 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 įsitikintų, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ar nesukauja, ar turėti tai patvirtinančius dokumentus (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 61 punktų ir minėto Sprendimo *LVK – 56* 61 punktų). Minėtas administratorius taip pat negali reikalauti iš minėto apmokestinamojo asmens pateikti šio sąskaitas faktūras išrašantį asmens dokumentus, kuriose nurodyti įsčiai gyvuliui į ausis, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 tvirtinta identifikavimo ir registravimo sistema.

43 Šiomis aplinkybomis pirmąjį–trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112 aiškintina taip, jog naudojantis teise į PVM atskaitą „prekių tiekimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal šią direktyvą, ir tokio tiekimo faktinio vykdymo rodymas nėra susijęs su nuosavybės teisės į atitinkamas prekes įgijimo forma. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės rodinėjimo taisyklės turi bendrai įvertinti visus rodymus ir faktines aplinkybes byloje, siekdamas nustatyti, ar pagrindinį byloje nagrinjami prekių tiekimai buvo faktiškai vykdyti, ir prireikus – ar gali būti pasinaudota teise į atskaitą remiantis šiais prekių tiekimais.

Dėl ketvirtojo klausimo

44 Pateikdamas ketvirtąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 242 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį

apmokestinamieji asmenys, kurie nėra kininkai, privalo apskaityti tiekiamas prekes, kai kalbama apie gyvulius, ir rodyti, kad jie patikrinti pagal IAS 41 standartą.

45 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad šiame 242 straipsnyje nenumatyta, jog apmokestinamieji asmenys privalo laikytis IAS 41 standarto, o tik reikalaujama, kad jie vestų pakankamai išsamią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM, ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.

46 Todėl tai, kad *Ekspertis-7* ir *Evita-K* apskaitoje yra informacijos, kuri neatitinka minėto standarto, neturi reikšmės siekiant apmokestinti PVM, nes ši informacija yra pakankamai išsami, kaip tai suprantama pagal šį 242 straipsnį.

47 Šiomis aplinkybėmis ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 242 straipsnis aiškintinas taip, kad pagal ją apmokestinamieji asmenys, kurie nėra kininkai, neprivalo apskaitoje nurodyti prekių tiekimo dalyko, kai kalbama apie gyvulius, ir rodyti, kad jie patikrinti pagal IAS 41 standartą.

Dėl penktojo klausimo

48 Pateikdamas penktąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą turi būti aiškinamas taip, kad pagal ją apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 tvirtinta indentifikavimo ir registravimo sistema, privalo su šiais tiekimais susijusiose sąskaitose faktūrose nurodyti šiuos gyvulius ir jų ausis.

49 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą galimybę pasinaudoti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teise atskaitą susieta su sąskaitos faktūros turėjimu. Taigi pagal minėtos direktyvos 220 straipsnio 1 punktą sąskaita faktūra turi būti išrašyta už kiekvieną apmokestinamojo asmens prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui (žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, Rink. p. I-7467, 39 punktą ir 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Polski Trawertyn*, C-280/10, 41 punktą).

50 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje patikslinama, kad, nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialią nuostatą, pagal 220 straipsnį išrašomose sąskaitose faktūrose siekiant apmokestinti PVM privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai (žr. minėto Sprendimo *Pannon Gép Centrum* 40 punktą ir minėto Sprendimo *Polski Trawertyn* 41 punktą).

51 Tai reiškia, jog valstyboms narėms nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su sąskaitų faktūrų turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos Direktyvos 2006/112 nuostatose. Toks aiškinimas patvirtina ir jos 273 straipsnis, kur numatyta, jog valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas, kurias laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukaviavimui, tačiau ši galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be to, kurios, be kita ko, nustatytos šios direktyvos 226 straipsnyje (žr. minėto Sprendimo *Pannon Gép Centrum* 41 punktą ir minėto Sprendimo *Polski Trawertyn* 42 punktą).

52 Pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis turi būti būtinai nurodyti sąskaitoje faktūroje siekiant apmokestinti PVM.

53 Todėl reikia konstatuoti, kad pagal minėtą nuostatą apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 tvirtinta indentifikavimo ir registravimo

sistema, neprivalo su šiuo tiekimu susijusiose s?skaitose fakt?rose nurodyti ši? gyvuli? ?sag? ? ausis.

54 Šiomis aplinkyb?mis ? penkt?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą aiškintinas taip, kad pagal j? apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 ?tvirtinta indentifikavimo ir registravimo sistema, neprivalo su šiais tiekimais susijusiose s?skaitose fakt?rose nurodyti ši? gyvuli? ?sag? ? ausis.

D?l šeštojo klausimo

55 Pateikdamas šešt?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ja remiantis nacionalin?s teis?s nuostata, kaip antai ZDDS 70 straipsnio 5 dalimi, leidžiama patikslinti PVM atskait? d?l to, kad preki? tiek?jo teis? ? preki?, kurias ji patiek?, nuosavyb? nebuvo ?rodyta.

56 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad min?tas teismas pateikia š? klausim? d?l to, jog mano, kad ZDDS 70 straipsnio 5 dalis – tai Direktyvos 2006/112 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykl?, kaip ji suprantama pagal jos 186 straipsn?.

57 Šiuo klausimu primintina, kad pagal min?t? 184 straipsn? pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.

58 D?l galimos pareigos tikslinti pirkimo PVM atskait? atsiradimo pažym?tina, kad direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kur? atskaita tikslinama vis? pirma tada, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma (2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *Gran Via Moine?ti*, C-257/11, 40 punktas).

59 Tod?l Direktyvos 2006/112 184 straipsnis ir 185 straipsnio 1 dalis gali b?ti taikomi, tik jei buvo atlikta pirmin? su apmokestinamuoju sandoriu susijusio PVM atskaita, t. y. tik tuo atveju, jei atitinkamas apmokestinamasis asmuo anks?iau pasinaudojo teise ? PVM atskait? remdamasis šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytais s?lygomis.

60 Darytina išvada, kad tiek, kiek ZDDS 70 straipsnio 5 dalyje numatytas teis?s ? PVM, kai jis s?skaitoje fakt?roje nurodytas neteis?tai, atskait? nesuteikimas, remiantis šia nuostata negali b?ti tikslinama atskaita, kaip tai suprantama pagal min?t? 185 straipsn?, nes pagal apibr?žim? ji susijusi su situacija, kai apmokestinamajam asmeniui ši teis? nesuteikiama.

61 Šiomis aplinkyb?mis ? šešt?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalis aiškintinas taip, kad ja leidžiama patikslinti PVM atskait? tik kai atitinkamas apmokestinamasis asmuo anks?iau pasinaudojo teise ? PVM atskait?, remdamasis šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytais s?lygomis.

D?l bylin?jimosi išlaid?

62 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyv? 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos reikia aiškinti taip, kad naudojantis teise ? prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? „preki? tiekimo“ s?voka, kaip ji suprantama pagal ši? direktyv?, ir tokio tiekimo faktinio ?vykdymo ?rodymas n?ra susij? su nuosavyb?s teis?s ? atitinkamas prekes

Įgyvendinimo forma. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės įrodymo taisykles turi bendrai įvertinti visus įrodymus ir faktines aplinkybes byloje, siekdamas nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami prekės tiekimai buvo faktiškai įvykdyti, ir prireikus – ar gali būti pasinaudota teise į atskaitę remiantis šiais prekės tiekimais.

2. Direktyvos 2006/112 242 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal ją apmokestinamieji asmenys, kurie nėra kininkai, neprivalo apskaitoje nurodyti prekės tiekimo dalyko, kai kalbama apie gyvulius, ir įrodyti, kad jie patikrinti pagal tarptautinį apskaitos standartą 41 „Žemės ūkis“.

3. Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą reikia aiškinti taip, kad pagal ją apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma 2000 m. liepos 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1760/2000, nustatantį galvijų identifikavimo bei registravimo sistemą, reglamentuojantį jautienos bei jos produktų ženklavimą ir panaikinantį Tarybos reglamentą (EB) Nr. 820/97, iš dalies pakeistame 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006, įtvirtinta identifikavimo ir registravimo sistema, neprivalo su tiekimais susijusiose sąskaitose fakturose nurodyti šių gyvulių sąrašą.

4. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ja leidžiama patikslinti pridėtinės vertės mokesčio atskaitę tik kai atitinkamas apmokestinamasis asmuo anksčiau pasinaudojo teise į pridėtinės vertės mokesčio atskaitę remdamasis šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytais sąlygomis.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.