

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 23 d.(*)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Mokesčių neutralumo principas – Asmuo, turintis mokėti PVM – Paslaugų gavėjo per klaidą sumokėtas PVM – Paslaugų teikėjo apmokestinimas PVM – Atsisakymas grąžinti PVM paslaugų teikėjui“

Byloje C-111/14

dėl *Varhoven administrativen sad* (Bulgarija) 2014 m. vasario 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

GST – Sarviz AG Germania

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai A. Borg Barthet (pranešėjas) ir E. Levits,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo G. Arnaudov,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir M. Georgieva,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir I. Kotsoni,
- Europos Komisijos, atstovaujamos S. Petrova ir C. Soulay,

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), iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES (OL L 326, p. 1, toliau – PVM

direktyva), 193 ir 194 straipsniai ir pridėtini svertiniai mokesčio (toliau – PVM) neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *GST – Sarviz AG Germania* (toliau – *GST – Sarviz*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Plovdivo Skundai ir mokesčiai bei socialinio draudimo politikos direkcijos prie Nacionalinių pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius; toliau – direktorius) ginčai pastarojo atsisakymo grąžinti PVM bendrovei *GST – Sarviz*.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 193 straipsnyje numatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

4 Šios direktyvos 194 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai apmokestinamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios valstybėje narėje, kurioje jis turi mokėti PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam prekės yra tiekiamos ar paslaugos yra teikiamos.

2. Valstybės narės nustato 1 dalies gyvendinimo sąlygas.“

Bulgarijos teisė

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Bulgarijos PVM įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavena stoynost*; DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūtio 4 d.; toliau – ZDDS) 82 straipsnyje nustatyta, kas turi mokėti PVM už apmokestinamą sandorį.

6 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prievolė mokėti mokestį atsiranda pagal šį įstatymą kaip PVM mokėtojui registruotam asmeniui, kuris atlieka apmokestinamąjį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, išskyrus 4 ir 5 dalyje nurodytus atvejus.“

7 Remiantis ZDDS 82 straipsnio 2 dalimi, „kai prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios valstybės teritorijoje, o apmokestinamojo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta yra valstybės teritorijoje, prekių ar paslaugų gavėjas moka mokestį, kai:

<...>

3) teikiamos paslaugos, jeigu paslaugų gavėjas yra vienas iš 3 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyse nurodytų apmokestinamųjų asmenų.“

8 Remiantis ZDDS 71 straipsnio 1 dalies 1 punktu, „asmuo gali pasinaudoti teise mokėti kredito atskaitą, jei vykdytos šios sąlygos: <...> jis turi pagal 114 ir 115 straipsnius reikalavimus užpildyti mokestinį dokumentą, kuriame mokestis už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas parodytas atskirai <...>“.

9 ZDDS 102 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kai mokes?i? administratorius nustato, kad asmuo laiku ne?vykdy? pareigos pateikti prašym? ?registruoti, jis š? asmen? registruoja išleisdamas registravimo akt?, jei ?vykdytos visos registravimo s?lygos.“

10 Mokestiniai ir socialinio draudimo proced?r? kodekso (*danachno osiguritelten protsesualen kodeks*) 129 straipsnio 1, 5 ir 7 dalyse nustatyta:

„1. Mokes?i? administratorius savo iniciatyva arba asmens raštu pateiktu prašymu gali priimti sprendim? d?l ?skaitymo arba gr?žinimo. Prašymas ?skaityti arba gr?žinti nagrin?jamas, jeigu jis pateiktas prieš baigiantis penkeri? met? laikotarpiui, skai?iuojant nuo met?, einan?i? po met?, kuriais atsirado pagrindas gr?žinti, sausio 1 d., nebent ?statyme b?t? numatyta kitaip.

<...>

5. Mokes?i? administratorius per 30 dien? po to, kai jam pateiktas ?sigalioj?s teismo sprendimas arba galutinis administracinis aktas, pagal 2 dalies 2 punkt? turi visiškai gr?žinti arba ?skaityti šiame akte nurodytas sumas kartu su pagal 6 dal? mok?tinomis pal?kanomis, jeigu atitinkamame akte pripažinta skolininko teis? ? 1) sumas, nepagr?stai sumok?tos, pervestas arba išieškotas kaip mokes?ius, privalomojo draudimo ?mokas, rinkliavas, pinigines baudas arba turtines sankcijas, kurias nustat?, išieškojo arba skyr? mokes?i? administratorius, ?skaitant tas, kurios sumok?tos pateikus rašytin? nurodym? arba rašytin? nuomon?; 2) sumas, kurias neteis?tai atsisakyta gr?žinti; 3) priteist? žalos atlyginim? ir susijusias išlaidas.

<...>

7. D?l pranešim? d?l ?skaitymo ar gr?žinimo gali b?ti pareikštas ieškinys laikantis ieškinio pateikimo d?l pranešim? d?l mokes?i? perskai?iavimo tvarkos.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 Nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d. Vokietijoje ?steigta bendrov? *GST – Sarviz* teik? technines ir konsultavimo paslaugas Bulgarijoje ?steigtai bendrovei *GST Skafolding Bulgaria EOOD* (toliau – *GST Skafolding*). Kadangi *GST Skafolding* man?, kad *GST – Sarviz* nagrin?jamu laikotarpiu teikdama paslaugas netur?jo nuolatinio padalinio Bulgarijos teritorijoje, ji už šias paslaugas sumok?jo PVM pagal ZDDS 82 straipsnio 2 dalyje numatyt? atvirkštinio apmokestinimo proced?r?. Šiuo klausimu *GST Skafolding* pagal ZDDS 117 straipsnio 1 dal? pareng? raštus, susijusius su *GST – Sarviz* išrašytomis s?skaitomis fakt?romis, ir jie buvo ?traukti ? pardavim? žurnal?.

12 2012 m. kovo 12 d. sprendimu d?l mokes?i? perskai?iavimo Bulgarijos mokes?i? administratorius konstatavo, kad *GST – Sarviz* laikotarpiu, kai teik? paslaugas bendrovei *GST Skafolding*, tur?jo nuolatin? padalin?, kaip jis suprantamas pagal ZDDS papildom? nuostat? 1 straipsnio 10 dal?, ir kad šios *GST – Sarviz* paslaugos buvo apmokestintos PVM. Jis pri?jo prie išvados, kad ši bendrov? iki 2010 m. vasario 15 d. tur?jo pateikti prašym? ?registruoti j? kaip PVM mok?toj?. Tod?l šis administratorius konstatavo, kad min?ta bendrov? už paslaugas, teiktas nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d., tur?jo sumok?ti PVM, kuris siekia 224 914,89 Bulgarijos lev? (BGN), ir pal?kanas.

13 2012 m. kovo 26 d. *GST – Sarviz* sumokėjo mokesį? administratoriaus reikalauti sumą, o 2012 m. rugsėjo 5 d. pateikti prašymą? skaityti arba grąžinti sumokėtą mokesį pagal Mokestinį ir socialinio draudimo procedūrą? kodekso 129 straipsnio 1 dalį.

14 2012 m. spalio 1 d. pranešimu d?l? skaitymo arba grąžinimo mokesį? administratorius atsisakė grąžinti PVM motyvuodamas tuo, kad šiuo atveju nebuvo? vykdyti teisiniai PVM grąžinimo reikalavimai. Anot jo, kadangi sprendimas d?l? mokesį? perskaičiavimo yra galiojantis administracinis aktas ir nėra? sigaliojusio teismo sprendimo ar galutinio administracinio akto, kaip tai suprantama pagal Mokestinį ir socialinio draudimo procedūrą? kodekso 129 straipsnio 5 dalį, negalima laikyti, kad mokestis sumokėtas netinkamai ir turi būti? grąžintas.

15 *GST – Sarviz* pateikė skundą? direktoriui. 2012 m. gruodžio 21 d. sprendimu direktorius atmetė skundą? konstatuodamas, kad gin?ijamas aktas buvo teis?tas d?l? motyv?, kuriais remiantis jis buvo priimtas. D?l? šio sprendimo buvo pateiktas ieškinys *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas). Šis ieškinys taip pat buvo atmestas d?l? tokių pat motyvų? kaip ir tie, kuriais r?m?si mokesį? administratorius. *GST – Sarviz* pateikė kasacinį skundą? *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausias administracinis teismas).

16 Prašymą? priimti prejudicinį sprendimą? pateikė? teismas pabr?žia, kad mokesį? administratorius atsisakė pripažinti *GST Skafolding* teis? jos sumokėto PVM kredito atskaitą? motyvuodamas tuo, kad ši bendrovė? netur?jo atitinkamo mokestinio dokumento, reikalaujamo pagal ZDDS 71 straipsnio 1 dalies 1 punktą?. Remiantis Bulgarijos teis?s aktais, sprendimo d?l? mokesį? perskaičiavimo, kaip antai nagrin?jamo 2012 m. kovo 12 d. sprendimo, egzistavimas užkerta kelią? mokestinio dokumentų? taisymui. Taigi *GST Skafolding* netur?jo galiojan?io mokestinio dokumento, suteikian?io teis? ? mokesį? kredito atskaitą?.

17 Prašymą? priimti prejudicinį sprendimą? pateikė? teismas taip pat pažymi, kad dvigubas apmokestinimas PVM, t. y. paslaugos teik?jo ir paslaugos gav?jo, ir atsisakymas grąžinti PVM paslaugų? teik?jui ir taikyti mokesį? kredito atskaitą? paslaugų? gav?jui prieštarauja PVM neutralumo principui. Anot šio teismo, atsisakius sugrąžinti PVM, mokestin? našta perkeliama paslaugų? teik?jui.

18 Nors prašymą? priimti prejudicinį sprendimą? pateikė? teismas pažymi, kad nėra? PVM direktyvos 193 ir 194 straipsnių? išaiškinimo, kuris gal?t? būti? naudingas šios bylos aplinkyb?mis, jis pateikia nuorodą? ? Sprendimą? *ADV Allround* (C?218/10, EU:C:2012:35), pagal kur?, nacionalin?je teis?s sistemoje nesant procesinių? taisyklių?, paslaugų? teik?jo ir ši? paslaugų? gav?jo teis? būti? vienodai vertinamiems, kiek tai susij? su ši? paslaugų? apmokestinimu ir už jas mok?tinu PVM, praktikoje netekt? veiksmingumo. Kalb?damas apie mokesį? neutralumo principą?, prašymą? priimti prejudicinį sprendimą? pateikė? teismas remiasi aiškinimu, Teisingumo Teismo pateiktu Sprendime *Rusedespred* (C?138/12, EU:C:2013:233).

19 Šiomis aplinkyb?mis *Varhoven administrativen sad* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 193 straipsn? reikia aiškinti taip, kad PVM turi sumokėti? tik apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą? prekių? tiekimą? ar paslaugų? teikimą?, arba prekių? ?sigij?s ar paslaugas gav?s asmuo, jeigu apmokestinamą? prekių? tiekimą? ar paslaugų? teikimą? vykdamas apmokestinamasis asmuo nėra? ?sisteig?s valstyb?je nar?je, kurioje turi būti? sumokėtas PVM, nes taip numatyta atitinkamoje valstyb?je nar?je, o ne abu asmenys kartu?

2. Jeigu darytina prielaida, kad PVM turi sumokėti? tik vienas iš min?tų dviejų? asmenų?, t. y. arba prekių? tiek?jas ar paslaugų? teik?jas, arba ?gij?jas ar gav?jas, ar tais atvejais, kai tai numatyta

atitinkamoje valstybėje narėje, PVM direktyvos 194 straipsnyje tvirtintos taisyklės turi būti laikomasi taip pat ir tada, kai paslaugų gavėjas neteisingai taiko atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, nes manoma, kad paslaugų teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio Bulgarijos Respublikos teritorijoje PVM tikslais, nors šis teikėjas buvo steigėjas nuolatinio padalinio siekdamas teikti paslaugas?

3. Ar mokesčių neutralumo principas, turintis esminę reikšmę bendros PVM sistemos sukūrimui ir veikimui, reikia aiškinti taip, kad juo leidžiama mokesčio patikrinimo praktika, kaip antai nagrinėjama pagrindiniuose bylose, kai, nepaisant paslaugų gavėjo pritaikyto atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, PVM dar kartą priskaičiuojamas paslaugų teikėjui, nors gavėjas jau yra priskaičiuavęs mokesčią už paslaugą, nėra jokio pavojaus prarasti mokesčių pajamų o nacionaliniame statute numatyta mokesčių dokumentų taisymo tvarka netaikoma?

4. Ar PVM neutralumo principas reikia aiškinti taip, jog pagal jį draudžiama, kad mokesčių administratorius remdamasis nacionalinės teisės nuostata atsisakytų grąžinti paslaugos, už kurią gavėjas pagal ZDDS 82 straipsnio 2 dalį jau yra priskaičiuavęs PVM, teikėjui du kartus priskaičiuotą PVM, kai mokesčių administratorius dėl atitinkamo mokesčio dokumento nebuvimo atsisakė pripažinti gavėjo teisę du kartus sumokėto PVM atskaitą, o nacionalinės teisės aktuose numatyta taisymo tvarka nebetaikoma, nes yra galiojantis sprendimas dėl mokesčių perskaičiavimo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad PVM turi mokėti tik arba paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, arba ši paslaugų gavėjas, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM.

21 Remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu, PVM turi mokėti apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamą paslaugų teikimą, išskyrus šios direktyvos, be kita ko, 194 straipsnyje nurodytus atvejus, kai PVM turi mokėti kitas asmuo. Minėtame 194 straipsnyje nurodyta, kad kai apmokestinamą paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra steigėjas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam paslaugos teikiamos.

22 Darytina išvada, kad pagal PVM direktyvą iš principo tik paslaugų teikėjas turi mokėti PVM, išskyrus atvejus, kai jis nėra steigėjas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, ir kai ši valstybė yra numatiusi, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam paslaugos teikiamos.

23 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad vykdomas patikrinimas Bulgarijos mokesčių administratorius 2012 m. kovo 12 d. priėmė sprendimą dėl mokesčių perskaičiavimo, kuriame padarė išvadą, kad paslaugų teikėjas *GST – Sarviz* turėjo nuolatinį padalinį Bulgarijoje, iš kurio buvo teikiamos techninės ir konsultavimo paslaugos bendrovei *GST Skafolding*.

24 Tokiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad pagal PVM direktyvą tik paslaugų teikėjas, kaip antai *GST – Sarviz*, Bulgarijos mokesčių administratoriui turi sumokėti PVM, mokėtiną už paslaugas, kurias jis teikė Bulgarijoje nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d.

25 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad PVM turi mokėti tik paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, kai

paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas šis mokesčio.

Dėl antrojo klausimo

26 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui leidžiama asmeniu, turinčiu mokėti PVM, laikyti paslaugą, teikiamą iš paslaugą teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjo, kai tiek ši paslaugą teikėjas, tiek jį gavėjas yra steigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs PVM remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.

27 Kaip priminta šio sprendimo 21 punkte, pagal PVM direktyvos 194 straipsnį valstybės narės gali taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tik tuo atveju, kai paslaugą teikėjas nėra steigtas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM.

28 Tai reiškia, kad tuo atveju, kai paslaugos buvo suteiktos iš paslaugą teikėjo nuolatinio padalinio, esančio valstybės narės, kurioje turi būti mokamas PVM, teritorijoje, negalima daryti išvados, kad PVM turi mokėti tokie paslaugą gavėjas.

29 Šiuo klausimu aplinkybė, kad ši paslaugą gavėjas sumokėjo PVM remdamasis klaidinga prielaida, jog paslaugą teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, negali leisti mokesčių administratoriui nukrypti nuo šios taisyklės ir laikyti, kad PVM turi mokėti ne paslaugą teikėjas, o jį gavėjas.

30 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui neleidžiama asmeniu, turinčiu mokėti PVM, laikyti paslaugą, teikiamą iš paslaugą teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjo, kai tiek ši paslaugą teikėjas, tiek jį gavėjas yra steigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs PVM remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.

Dėl trečiojo ir ketvirtuojo klausimų

31 Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugą teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti ši paslaugą gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokesčių už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokesstinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokesstinį dokumentą, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.

32 Pirma, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog PVM neutralumo principas gyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (Sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Antra, Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybes patikslinti

kiekvien? s?skaitoje fakt?roje neteisingai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo ?rodo, kad jis yra s?žiningas. Ta?iau kai s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo laiku pašalina bet kok? mokestini? pajam? praradimo pavoj?, pagal PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad s?skaitoje fakt?roje neteisingai nurodyt? mokest? b?t? galima i?taisyti, ir valstyb?s nar?s negali nustatyti tokio tikslinimo reikalavimo, kad ši? s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo b?t? s?žiningas. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokes?i? administratoriaus diskrecijos (Sprendimo *Rusedespred*, C?138/12, EU:C:2013:233, 26 ir 27 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

34 Tre?ia, svarbu priminti, kad priemon?s, kuri? valstyb?s nar?s gali imtis siekdamos užtikrinti teising? mokes?io surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui, neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Tod?l jos negali b?ti naudojamos taip, kad kelt? gr?sm? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (Sprendimo *Rusedespred*, C?138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

35 Kiek tai susij? su pagrindine byla, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad, pirma, remiantis taikytina nacionaline teise, paslaug? teik?jas nebeturi galimyb?s i?taisyti savo i?rašyt? s?skait? fakt?r?, nes 2012 m. kovo 12 d. mokes?i? administratorius pri?m? jam skirt? galutin? pranešim? d?l mokes?i? perskai?iavimo. Antra, negin?ijama, kad šis paslaug? teik?jas 2012 m. kovo 26 d. mok?jimo pavedimu tinkamai sumok?jo PVM, kurio buvo reikalaujama tame pranešime.

36 Be to, kaip pažymi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kadangi mokes?i? administratorius galutinai atsisak? pripažinti ši? s?skait? fakt?r? gav?jo teis? ? jo sumok?to PVM atskait? taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?, visiškai nekyla su naudojimusi tokia teise susij?s pavojus prarasti mokestini? pajam?.

37 Tokiomis aplinkyb?mis, kadangi paslaug? teik?jas negali i?taisyti min?t? s?skait? fakt?r?, taigi ir reikalauti, kad ši? paslaug? gav?jas sumok?t? PVM, aplinkyb?, kad mokes?i? administratorius atsisako gr?žinti jam š? PVM, lemia tai, kad jis yra apmokestinamas šiuo mokes?iu, tod?l tai prieštarauja PVM neutralumo principui.

38 Ta?iau kitaip b?t? tuo atveju, jei paslaug? teik?jas, tinkamai sumok?j?s PVM, kurio iš jo buvo reikalaujama galutiniame pranešime d?l mokes?i? perskai?iavimo, pagal nacionalin?s teis?s aktus b?t? gal?j?s i?taisyti i?rašytas s?skaitas fakt?ras ir susigr?žinti š? PVM iš paslaug? gav?jo, kuris mokes?i? administratoriaus b?t? papraš?s atskaityti š? mokest?.

39 Be to, nebuvimas galimyb?s i?taisyti mokestinius dokumentus pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, kai pavojus prarasti mokestini? pajam? yra galutinai pašalintas, n?ra b?tinai siekiant užtikrinti PVM surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui.

40 Galiausiai taip pat svarbu priminti, kad pagal bendros PVM sistemos princip? prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra proporcingas prek? ir paslaug? kainai, tod?l mokes?i? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos nei taip apskai?iuotoji (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tulic? ir Plavo?in*, C?249/12 ir C?250/12, EU:C:2013:722, 32 ir 36 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik?).

41 Pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, atsisakius gr?žinti PVM paslaug? teik?jui, šio mokes?io našta tenka tiek paslaug? teik?jui, tiek j? gav?jui, o tai reiškia, kad mokes?i? administratorius gauna didesn? PVM sum? nei ta, kuri? paslaug? teik?jas paprastai tur?t? gauti iš j? gav?jo, jei gal?t? i?taisyti i?rašytas s?skaitas fakt?ras, nes šis mokes?i? administratorius PVM gavo du kartus: pirma, iš paslaug? gav?jo ir, antra, iš ši? paslaug? teik?jo.

42 Remiantis tuo, kas išd?styta, darytina išvada, kad ? tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus reikia

atsakyti taip: PVM neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti ši paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinį dokumentą, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pridėtinės vertės mokestis turi mokėti tik paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas šis mokestis.**
- 2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/88, 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui neleidžiama asmeniu, turinčiu mokėti pridėtinės vertės mokestį, laikyti paslaugą, teikiamą iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjo, kai tiek ši paslaugų teikėjas, tiek jį gavėjas yra steigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs šį mokestį remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.**
- 3. Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, kai buvo atsisakyta pripažinti ši paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinį dokumentą, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.**

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.