

62015CJ0624

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 18 d. (1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinis vertės mokestis (PVM) — Direktyva 2006/112/EB — 314 straipsnis — Maržos apmokestinimo schema — Taikymo sąlygos — Nacionalinės institucijos atsisakymas suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę taikyti maržos apmokestinimo schemą — Rekvizitai susiję su tiekėjo taikoma maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM — Tiekėjo maržos apmokestinimo schemas netaikymas — Požymiai, leidžiantys tarti, kad yra pažeidimas ar sukaujama tiekiant“

Byloje C-624/15

dėl 2015 m. lapkričio 2 d. Vilniaus apygardos administracinio teismo nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2015 m. lapkričio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „Litdana“

prieš

Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

dalyvaujant

Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai,

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai C. Vajda (pranešėjas) ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. sausio 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

—

UAB „Litdana“, atstovaujamos advokato P. Gruodžio,

—

Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos K. Dieninio, D. Stepanienės ir D. Kriaušėno,

—

Kipro vyriausybės, atstovaujamos K. Kleanthous ir E. Symeonidou,

—
Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,

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

priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), 226 straipsnio 11 ir 14 punktų ir 314 straipsnio a ir d punktų aiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant UAB „Litdana“ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Valstybinė mokesčių inspekcija) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo leisti taikyti šiai bendrovei maržos apmokestinimo schemą apskaičiuojant pridėtinės vertės mokestį (PVM), susijusį su naudotų automobilių pirkimu iš Danijos ūmonės.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 51 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.“

4

Šios direktyvos 226 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

11)

neapmokestinimo atveju nuoroda į taikytiną šios direktyvos nuostatą arba atitinkamą nacionalinį nuostatą, arba bet kokia kita nuoroda, kad prekės tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas;

<...>

14)

kai taikoma kuri nors iš specialių naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtų procedūrų, atitinkamai nurodoma „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prekės“; „Maržos apmokestinimo schema. Meno kūriniai“ arba „Maržos apmokestinimo schema. Kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“;

<...>“

5

Tos pačios direktyvos 313 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas taiko specialią schemą, skirtą apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti.“

6

Tos pačios direktyvos 314 straipsnyje nustatyta:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, kurį atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiekia vienas iš šių asmenų:

a)

neapmokestinamasis asmuo;

b)

kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas neapmokestinamas pagal 136 straipsnį;

c)

kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamam prekių tiekimui taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkaus verslo ūmonių atleidimas nuo PVM ir yra tiekiamas ilgalaikis turtas;

d)

kitas apmokestinamasis prekybininkas, jei to kito apmokestinamojo prekybininko atliekamas prekių tiekimas apmokestinamas PVM pagal šią maržos apmokestinimo schemą.“

7

PVM direktyvos 315 straipsnyje nustatyta:

„314 straipsnyje nurodyto prekių tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėjus pelno maržai tenkant PVM.“

Apmokestinamojo prekybininko pelno marža yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekės pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui.“

8

PVM direktyvos 323 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys neturi teisės iš PVM, kurį jie privalo sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekes, kurias jiems tiekia arba turi tiekti apmokestinamasis prekybininkas, jei apmokestinamojo prekybininko atliekamam šiai prekių tiekimui taikoma maržos apmokestinimo schema.“

9

Šios direktyvos 325 straipsnyje nustatyta:

„Išrašydamas sąskaitas-faktūras apmokestinamasis prekybininkas negali jose atskirai nurodyti PVM, tenkančio prekių tiekimui, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema.“

Lietuvos Respublikos teisė

10

Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (Žin., 2002, Nr. 35-1271; toliau – PVM įstatymas) redakcijos 106 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM mokėtojas, tiekiantis naudotas prekes, meno kūrinius, taip pat kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kaip jie apibrėžti šiame straipsnyje, už tiekiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir antikvarinius daiktus skaičiuoja PVM šiame skirsnyje nustatyta tvarka. Šio skirsnio nuostatos taikomos PVM mokėtojams, kurie vykdydami savo ekonominę veiklą nuolat veržiasi naudoti prekių, meno kūrinių, taip pat kolekcinis ir (arba) antikvarinių daiktų tiekimu. Kai PVM mokėtojas tiekia savo naudotą ilgalaikį materialųjį turtą, šis sandoris atžvilgiu laikoma, kad jis atitinka šios dalies reikalavimus dėl nuolatinio vertimosi naudotų prekių tiekimu.“

2. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai PVM mokėtojas tiekia be PVM Europos Sąjungos teritorijoje įsigytas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, taip pat naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos įsigyjant buvo taikoma ši speciali apmokestinimo schema, arba naudotas transporto priemonės, kurias įsigyjant išgabenimo valstybėje narėje buvo taikomos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms. <...>“

11

PVM įstatymo 107 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Tiekiant šio įstatymo 106 straipsnio 2 dalyje nurodytas prekes, apmokestinamoji vertė yra pardavėjo marža, apskaičiuota šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka.“

2. Pardavėjo marža apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę, ir sumos (įskaitant PVM), kurią jis sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šiai prekei įsigydamas, skirtumas. Jeigu tiekiamas PVM mokėtojo importuota prekė, papildomai atimama už šią prekę apskaičiuoto importo maito, importo mokesčių ir importo PVM

suma.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12

Litdana nuolat vykdo naudotų automobilių pardavimo veiklą. Nuo 2012 m. sausio 1 d. iki spalio 30 d. ji iš Danijos bendrovės Handicare Auto A/S įsigijo naudotų automobilių ir juos pardavė fiziniams ir juridiniams asmenims. Visose suskaitose faktrose, susijusiose su naudotų automobilių pirkimu, buvo nuorodos į Danijos PVM įstatymo 69–71 straipsnius, taip pat buvo nurodyta, kad parduoti automobiliai buvo neapmokestinami PVM. Litdana, parduodama naudotus automobilius, taikė maržos schemą, numatytą PVM įstatymo 106 straipsnio 2 dalyje.

13

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – teritorinė mokesčių inspekcija) atliko Litdanos mokesčių patikrinimą dėl PVM apskaitavimo laikotarpiu nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2012 m. spalio 30 d. Buvo surašytas 2014 m. balandžio 28 d. patikrinimo aktas; jame teritorinė mokesčių inspekcija konstatavo, kad Litdana nepagrįstai taikė maržos apmokestinimo schemą 25 naudotiems automobiliams, kuriuos ji įsigijo iš Handicare Auto ir pardavė fiziniams ir juridiniams asmenims, nes pastaroji įmonė netaikė maržos apmokestinimo schemos parduotiems automobiliams. Teritorinė mokesčių inspekcija nurodė Litdanai sumokėti 15745,48 euro PVM sumą.

14

2014 m. birželio 23 d. teritorinė mokesčių inspekcija patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė Litdanai sumokėti 15745,48 euro PVM, 3141,76 euro delspinigį ir 1574,66 euro baudą. 2014 m. rugpjūčio 21 d. sprendimu Valstybinė mokesčių inspekcija šį sprendimą patvirtino.

15

Litdana pateikė skundą Mokesčių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokesčių ginčų komisija) dėl teritorinės mokesčių inspekcijos ir Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimų panaikinimo.

16

2014 m. spalio 31 d. Mokesčių ginčų komisija patvirtino Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimą, bet atleido Litdaną nuo delspinigio.

17

Litdana šiuos sprendimus apskundė Vilniaus apygardos administraciniame teisme (Lietuva).

18

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Lietuvos mokesčių institucijos neleido taikyti Litdanai maržos apmokestinimo schemos atsižvelgdamos vien į Danijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, pagal kurią Handicare Auto netaikė maržos apmokestinimo schemos ginčijamam automobilių tiekimui. Šiuo atveju, viena vertus, Valstybinė mokesčių inspekcija neatsižvelgė į faktą, kad Handicare Auto pateiktose suskaitose faktrose buvo nurodyta, kad parduoti automobiliai yra neapmokestinami PVM, ir pateikta nuoroda į Danijos PVM įstatymo 69–71 straipsnius, ir, kita vertus, Mokesčių ginčų komisija manė, kad Litdana

tur?jo elgtis r?pestingai ir kreiptis ? Handicare Auto prašydama patvirtinti, kad šie automobiliai buvo parduoti taikant maržos apmokestinimo schem?, arba ? Danijos mokes?i? institucijas d?l informacijos, ar ši bendrov? pateik? duomenis apie gin?ijam? automobili? tiekim? informacijos main? PVM srityje sistemos elektroninei duomen? bazei (VIES).

19

Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar apmokestinamasis asmuo, gav?s s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyti rekvizitai, susij? su maržos apmokestinimo schema ir su neapmokestinimu PVM, turi teis? taikyti ši? schem?, numatyt? PVM direktyvos 314 straipsnyje, nors v?liau mokes?i? institucijoms atlikus patikrinim? paaišk?jo, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiek?s aptariamias prekes, šios schemas netaik?.

20

Šiomis aplinkyb?mis Vilniaus apygardos administracinis teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar pagal [PVM] direktyvos 314 straipsnio a punkt? ir 226 straipsnio 11 punkt? bei pagal [PVM] direktyvos 314 straipsnio d punkt? ir 226 straipsnio 14 punkt?, leidžiamas toks nacionalinis reglamentavimas ir / arba juo gr?sta nacionalin? praktika, kai apmokestinamasis asmuo negali taikyti PVM maržos, nes mokes?i? administratoriaus atlikto mokes?inio patikrinimo metu paaišk?ja, kad tiek? prek? PVM s?skaitose fakt?rose buvo pateikta neteisinga informacija / duomenys apie PVM maržos taikym? ir / ar neapmokestinim? PVM, o apmokestinamasis asmuo apie tai nežinojo ir negal?jo žinoti?

2.

Ar [PVM] direktyvos 314 straipsnio nuostatos turi b?ti suprantamos ir aiškinamos taip, kad, nors PVM s?skaitoje fakt?roje yra nurodyta, kad prek?s neapmokestinamos PVM ([PVM] direktyvos 226 straipsnio 11 punktas) ir / arba prek?ms tiekti pardav?jas taik? maržos schem? ([PVM] direktyvos 226 straipsnio 14 punktas), apmokestinamasis asmuo teis? taikyti PVM maržos schem? ?gyja tik tada, kai prekes tiek?s asmuo faktiškai pritaiko maržos schem? ir tinkamai ?vykdo savo pareigas PVM mok?jimo srityje (savo valstyb?je sumoka PVM nuo maržos)?“

D?l prejudicini? klausim?

Pirmin?s pastabos

21

Negin?ytina, kad rekvizitas „Sections 69-71“, kuris yra nuoroda ? reikšmingas Danijos teis?s nuostatas ir yra pateiktas Litdanos gautose s?skaitose fakt?rose, turi b?ti suprantamas kaip iš esm?s atitinkantis rekvizit? „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prek?s“, kuris remiantis PVM direktyvos 226 straipsnio 14 punktu privalo b?ti s?skaitose fakt?rose, kai taikoma speciali naudotoms prek?ms skirta proced?ra. Be to, nei iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, nei iš šali? pagrindin?je byloje pastab?, pateikt? Teisingumo Teismui, nematyti, kad pagrindin?je byloje kyla klausimas d?l Litdanos gaut? s?skait? fakt?r? atitikties PVM direktyvos 226 straipsnyje numatytiems reikalavimams.

D?l klausim?

22

Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 314 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės kompetentingoms institucijoms nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, gavusiam s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyti rekvizitai, susiję su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM, teis?s taikyti maržos apmokestinimo schemas, kai per šią instituciją v?liau atlikt? patikrinim? paaišk?ja, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiek?s naudotas prekes, iš ties? šios schemas ši? prekį tiekimui netaik?.

23

Pirmiausia primintina, kad tiekiant naudotas prekes, kaip aptariamas pagrindin?je byloje, apmokestinamojo prekybininko gautos maržos apmokestinimo schema yra speciali nuo PVM direktyvos bendros apmokestinimo schemas nukrypstanti PVM schema. Tod?l šios direktyvos 314 straipsn?, kuriame nurodyti šios specialios schemas taikymo atvejai, reikia aiškinti siaurai (žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo Bawaria Motors, C?160/11, EU:C:2012:492, 28 ir 29 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

24

Kaip matyti iš PVM direktyvos 314 ir 315 straipsni?, maržos apmokestinimo schema leidžia apmokestinamajam prekybininkui PVM taikyti tik parduodant naudotas prekes, meno k?rinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, ?sigytus iš kit? PVM direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose nurodyt? asmen?, gautai pelno maržai, kuri atitinka apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekį pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtum?.

25

Kaip matyti iš PVM direktyvos 51 konstatuojamosios dalies, maržos apmokestinimo schema siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinam?j? asmen? iškraipymo naudot? prekį, meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ar antikvarini? daikt? srityje (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo Auto Nikolovi, C?203/10, EU:C:2011:118, 47 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

26

Apmokestinamojo prekybininko visos naudot? prekį, meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ar antikvarini? daikt? tiekimo kainos apmokestinimas, nors kaina, už kuri? jis ?sigijo šias prekes, apima PVM, kur? pirkdamas sumok?jo vienas iš min?tos direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose numatytoms kategorijoms priklausan?i? asmen?, kai nei šis asmuo, nei apmokestinamasis prekybininkas negal?jo jo atskaityti, iš ties? yra toks dvigubas apmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo Auto Nikolovi, C?203/10, EU:C:2011:118, 48 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

27

S?lygos, kurias turi ?vykdyti apmokestinamasis asmuo, siekiantis taikyti maržos apmokestinimo schem?, numatytos PVM direktyvos 314 straipsnyje. Šiame straipsnyje, be nurodyt? prekį r?ši?, kurias apmokestinamasis prekybininkas gali tiekti taikydamas maržos apmokestinimo schem?, a–d punktuose pateiktas asmen?, iš kuri? šis apmokestinamasis prekybininkas turi pirkti šias prekes, kad gal?t? taikyti ši? speciali? schem?, s?rašas. Šiems skirtingiems asmenims bendra tai, kad jie niekaip negali atskaityti sumok?to už šias prekes pirkimo mokes?io, tod?l š? mokest?

sumoka vis? (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo Bawaria Motors, C?160/11, EU:C:2012:492, 37 punkt?).

28

Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Litdanos iš Handicare Auto gautose s?skaitose fakt?rose buvo nurodyti rekvizitai, susij? su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM. S?skaitoje fakt?roje Nr. 96681, ?trauktoje ? Teisingumo Teismui pateikt? bylos medžiag?, kuri yra Handicare Auto išrašyt? s?skait? fakt?r? už pagrindin?je byloje nagrin?jamus preki? tiekimus pavyzdys, be rekvizit?, susijusi? su s?skaitos fakt?ros išrašymo data, PVM mok?tojo kodu, kuriuo naudojasi Handicare Auto vykdydamas preki? tiekimus, visu šios bendrov?s pavadinimu ir adresu, tiek? preki? kiekiu ir pob?džiu, vieneto kaina, „Total DKK“ kaina, PVM suma, lygia „0“, ir „Total DKK incl. VAT “ kaina, yra nurodyta „Sections 69-71“ ir „Free of VAT“.

29

Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nuoroda Handicare Auto išrašytose s?skaitose fakt?rose, kiek tai susij? su maržos apmokestinimo schemos taikymu, buvo neteisinga, nes per mokes?i? institucij? atlikt? patikrinim? paaišk?jo, kad Handicare Auto iš ties? netaik? šios schemos pagrindin?je byloje nagrin?jamam naudot? automobili? tiekimui. Iš to min?tos institucijos padar? išvad?, kad Litdana netur?jo teis?s taikyti maržos apmokestinimo schemos, nes šios schemos taikymo s?lygos nebuvo ?vykdytos, tod?l jos v?liau nurod? Litdanai sumok?ti taikytino PVM sum?.

30

Šiuo klausimu konstatuotina, kad maržos apmokestinimo schema, nustatyta PVM direktyvos 314 straipsnio d punkte, taikoma su s?lyga, kuri šiuo atveju nebuvo ?vykdyta, kad šiame straipsnyje numatytas prekes apmokestinamajam asmeniui tiekia kitas apmokestinamasis prekybininkas, kuris taik? t? pa?i? speciali? schem? tiekimui. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? nematyti, kad situacija pagrindin?je byloje susijusi su kitu maržos apmokestinimo schemos taikymo atveju, numatytu 314 straipsnyje.

31

Šiomis aplinkyb?mis primintina, kad Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad asmenys suk?iaudami arba piktnaudžiaudami negali remtis S?jungos teis?s normomis (2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 43 punktas).

32

Tuo remdamasis suformuotoje jurisprudencijoje, susijusioje su PVM direktyvoje numatyta teise ? PVM atskait?, Teisingumo Teismas pirmiausia padar? išvad?, kad nacionalin?s institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant. Be to, jis nusprend?, kad piktnaudžiavimo ar suk?iavimo pasekm? iš esm?s taikoma ir teisei ? neapmokestinim? tiekiant prekes Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punkt?). Galiausiai Teisingumo Teismas pažym?jo, kad tiek, kiek galimas atsisakymas suteikti teis?, pagr?st? PVM direktyva, atspindi bendr?j? princip?, pagal kur? niekas negali piktnaudžiaudamas ar suk?iaudamas ?gyti iš S?jungos teisin?s sistemos kylan?i? teisi?, toks atsisakymas patenka ? nacionalini? institucij? ir teism? kompetencij?, neatsižvelgiant ? tai,

kokia teis? PVM srityje paveikta suk?iaujant, tod?l tai taikoma ir teisei ? PVM gr?žinim? (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 46 punkt?).

33

Remiantis suformuota jurisprudencija tai taikytina ne tik tais atvejais, kai pats apmokestinamasis asmuo suk?iavo mokes?i? srityje, bet ir tuomet, kai jis žinojo ar tur?jo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiam su tiek?jo ar kito ?kio subjekto, dalyvaujan?io ši? tiekim? grandin?s pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu suk?iavimu PVM srityje (teis?s ? atskait? srityje žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 38–40 punktus, tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo srityje žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punkt? ir PVM gr?žinimo srityje žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 49 ir 50 punktus).

34

S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad s?žiningas ?kio subjektas imt?si bet koki? priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 48 punktus ir nurodyta jurisprudencija).

35

Ta?iau su PVM direktyvoje numatyta teis?s ? atskait? sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo vykdому suk?iavimu ar kad kitas sandoris, ankstesnis ar v?lesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas, kuris yra tiekimo grandin?s dalis, susij?s su suk?iavimu PVM srityje. Iš ties? atsakomyb?s be kalt?s sistemos nustatymas viršyt? tai, kas b?tina siekiant apsaugoti valstyb?s išdo teises (žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 41 ir 42 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

36

Atsižvelgiant ? tai, net jei visos tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM ar PVM atskaitos esmin?s s?lygos n?ra ?vykdytos, Teisingumo Teismas nusprend?, kad negalima atsisakyti suteikti šios teis?s apmokestinamajam asmeniui, kuris veik? s?žiningai ir ?m?si vis? priemoni?, kuri? galima pagr?stai reikalauti, kad ?sitikint?, jog jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo Teleos ir kt., C?409/04, EU:C:2007:548, 68 punkt? ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 47–50 ir 55 punktus).

37

Visos šalys ir suinteresuotieji asmenys, pateik? Teisingumo Teismui pastabas, sutinka, kad šio sprendimo 32–35 punktuose pateikti argumentai reikšmingi tuo atveju, kai nacionalin?s institucijos ar teismai atsisako suteikti teis? taikyti maržos apmokestinimo schem?, numatyt? PVM direktyvos 314 straipsnyje.

38

Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, nagrin?jamu atveju priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti PVM direktyvoje

numatyta teise, siekiant įsitikinti, kad jo sudaryti sandoriai nesusiję su tokio subjekto ankstesniame etape vykdytu sukčiavimu, nustatymas iš esmės priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių (pagal analogiją žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 53, 54 ir 59 punktus ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punkt?).

39

Kai yra požymių, leidžiančių tarti, kad yra pažeidimų ar sukčiavama, apdairus tokio subjektas atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes gali būti pareigotas pasidomėti kitu tokio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, ir įsitikinti jo patikimumu (pagal analogiją žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 60 punkt?).

40

Tačiau mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise taikyti maržos apmokestinimo schemą, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sėskaitė faktūrų už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo vykdo savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ir nesukčiavuja, ir, antra, turėti tai patvirtinančių dokumentų (pagal analogiją žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 61 punkt?).

41

Iš tiesų mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus tokio subjekto patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje, ir taikyti sankcijas tokio subjektui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavimus (žr. pagal analogiją 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 62 punkt?).

42

Klausimų, ar Litdana veikė sėžiningai ir žmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagręstai iš jos reikalaujama, kad įsitikintų, jog jos sudaryti sandoriai nebuvo įtraukti į sukčiavimą mokesčių srityje, turi įvertinti prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 37–41 punktuose nurodytus principus.

43

Vienas iš rodymų ir faktinių aplinkybių, kuriais gali atsižvelgti prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, gali būti faktas, kad nėra nustatyta, jog Litdana žinojo, kad Handicare Auto iš tiesų netaikė maržos apmokestinimo schemos pagrindinęje byloje nagrinėjamiems tiekimams. Bet kuriuo atveju to nematyti iš prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusio teismo nutarties.

44

Dėl klausimo, ar Litdana žmėsi visų priemonių, kad įsitikintų, jog jos sudaryti sandoriai nebuvo įtraukti į sukčiavimą mokesčių srityje, prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas, vertindamas bendrai, be kita ko, gali atsižvelgti į faktą, kad pagrindinęje byloje nagrinėjami tiekimai yra ilgalaikiai Litdanos ir Handicare Auto prekybiniai santykiai dalis ir praeityje Litdana mokesčių institucijose pasitikrino, kę reiškia rekvizitas „Sections 69-71“, nurodytas Handicare Auto išrašytose sėskaitose faktūrose, ir gavo šių institucijų patvirtinimą, kad sėskaitos faktūros, kuriose yra šis rekvizitas, yra pakankamas rodymas, jai leidžiantis taikyti maržos apmokestinimo schemą. Šiomis aplinkybėmis reikalavimas, kad apmokestinamasis asmuo sistemiškai, t. y. vykdydamas

kiekvien? tiekim?, tikrint?, ar tiek?jas iš ties? taik? maržos apmokestinimo schem?, bent jau tuomet, jei n?ra požymi?, leidžian?i? ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 punkt?, prieštaraut? proporcingumo principui.

45

D?l klausimo, ar pagrindin?je byloje yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, pažym?tina, kad per teismo pos?d? Lietuvos vyriausyb?, atsakydama ? Teisingumo Teismo pateikt? klausim?, sutiko, kad vien rekvizitas „Sections 69-71“, nurodytas Litdanos gautose s?skaitose fakt?rose, savaime n?ra požymis, d?l kurio tur?t? kilti ?tarim?, kad egzistuoja pažeidim? ar suk?iaujama. Šios vyriausyb?s nuomone, tai, kad s?skaitose fakt?rose kartu yra rekvizitai „Sections 69-71“ ir „Free of VAT“, yra požymis, kad egzistuoja pažeidim? ar suk?iaujama, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 punkt?.

46

Nors šis dvigubas rekvizitas n?ra visiškai nedviprasmiškas, nes, atrodo, juo daroma nuoroda tiek ? tiekimo apmokestinimo taikant prekybininkui maržos apmokestinimo schem? tvark?, tiek ? neapmokestinim? PVM, pažym?tina, kaip tai padar? Europos Komisija, kad n?ra akivaizdu, jog šis dvigubas rekvizitas apdairiam ?kio subjektui, kuris n?ra PVM srities ekspertas, gali sukelti ?tarim?, kad ankstesniame etape ?kio subjektas padar? pažeidim? ar suk?iavo. Iš ties?, neatmestina, kad apmokestinamasis asmuo š? dvigub? rekvizit? gali aiškinti kaip patvirtinant? fakt?, jog remiantis PVM direktyvos 314 straipsnio d punktu š? tiekim? atliko kitas apmokestinamasis prekybininkas, tiek, kiek šio apmokestinamojo prekybininko tiekimui buvo taikomas PVM remiantis maržos apmokestinimo schema. Tiek rekvizit?, susijus? su neapmokestinimu PVM, tiek susijus? su maržos apmokestinimo schema, nurodytus pagrindin?je byloje nagrin?jamose s?skaitose fakt?rose, apmokestinamasis asmuo, kaip per teismo pos?d? nurod? Litdana, taip pat gali aiškinti kaip patvirtinan?ius fakt?, kad tik prekybininko marža yra apmokestinama, o atitinkam? prekio vert? lieka neapmokestinta, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas.

47

Be to, rekvizit? „Free of VAT“ kartu su rekvizitais „Sections 69-71“ ir „Total DKK incl. VAT“, esan?iais šiose s?skaitose fakt?rose, apmokestinamasis asmuo taip pat gali aiškinti kaip patvirtinant?, kad taikant maržos apmokestinimo schem?, remiantis PVM direktyvos 323 straipsniu, jis negali atskaityti pirkimo mokes?io, sumok?to perkant aptariamas prekes, arba kad tiekimams taikoma maržos apmokestinimo schema, pagal kuri?, remiantis šios direktyvos 325 straipsniu, apmokestinamojo prekybininko išrašytose s?skaitose fakt?rose negali b?ti atskirai nurodomas PVM už tiekimus; tai taip pat turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas.

48

Atsižvelgiant ? min?tus argumentus, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 314 straipsn? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstyb?s nar?s kompetentingoms institucijoms nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, gavusiam s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyti rekvizitai, susij? su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM, teis?s taikyti maržos apmokestinimo schem?, net kai per ši? institucij? v?liau atlikt? patikrinim? paaišk?ja, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiek?s naudotas prekes, iš ties? šios schemos ši? prekio tiekimui netaik?, jeigu kompetentingos institucijos nenustat?, kad apmokestinamasis asmuo veik? nes?žiningai ar nesí?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad ?sitikint?, jog jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? sirtyje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin?

sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

49

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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 314 straipsn? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstyb?s nar?s kompetentingoms institucijoms nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, gavusiam s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyti rekvizitai, susij? su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM), teis?s taikyti maržos apmokestinimo schem?, net kai per ši? institucij? v?liau atlikt? patikrinim? paaišk?ja, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiek?s naudotas prekes, iš ties? šios schemos ši? prek? tiekimui netaik?, jeigu kompetentingos institucijos nenustat?, kad apmokestinamasis asmuo veik? nes?žiningai ar nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad ?sitikint?, jog jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Juhász

Vajda

Jürimäe

Paskelbta 2017 m. geguž?s 18 d. viešame pos?dyje Liuksemburge.

Kancleris

A. Calot Escobar

Devintosios kolegijos pirmininkas

E. Juhász

(1) Proceso kalba: lietuvi?.