

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugsėjo 29 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 203 straipsnis – Atgalinės išperkamosios nuomos sutartis – Asmuo, turintis sumokėti PVM – Galimybės rašytinį sutartį prilyginti skaitai fakturai

Byloje C-235/21

dėl *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) 2021 m. kovo 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. balandžio 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o.

prieš

Republika Slovenija

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Passer, teisėjai F. Biltgen ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o.*, atstovaujamos *odvetnik A. Cankar*,
- *Republika Slovenija*, atstovaujamos A. Vran,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia, U. Babovič ir A. Kraner,

susipažinęs su 2022 m. gegužės 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

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, 2006, p. 1) 203 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o.* (toliau – *Raiffeisen Leasing*) ir *Republika Slovenija* (Slovėnijos Respublika), atstovaujamos *Ministrstvo za finance*

(finansų ministerija, Slovėnija) ginė d?l pridėtin?s vert?s mokes?io (PVM) mokėjimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“ yra 1 skyrius „Prekių tiekimas“.

4 Šios direktyvos 1 skyriaus 14 straipsnyje numatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė ?moka;

<...>“

5 Minėtos direktyvos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 1 skyriuje „Prievolė sumokėti PVM“ yra 1 skirsnis „Asmenys, privalantys mokėti mokes? valstybės institucijoms“.

6 Tos paėios direktyvos 203 straipsnyje, esančiame šiame skirsnyje, nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodė pridėtinės vertės mokes? s?skaitoje fakt?roje.“

7 Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies 3 skyriaus „S?skaita fakt?ra“ 2 skirsnė „S?skaitos fakt?ros s?voka“ sudaro 218 ir 219 straipsniai, 3 skirsnė „S?skait? fakt?r? išrašymas“ sudaro 220–225 straipsniai, o 4 skirsnė „S?skait? fakt?r? turinys“ sudaro 226–231 straipsniai.

8 Šios direktyvos 218 straipsnyje numatyta:

„Taikydamos ši? direktyv?, valstybės narės s?skaitomis fakt?romis laiko rašytin?s ar elektronin?s formos dokumentus ar pranešimus, jeigu jie tenkina šiame skyriuje nustatytas s?lygas.“

9 Minėtos direktyvos 219 straipsnyje nustatyta:

„Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė s?skaita fakt?ra, laikomas s?skaita fakt?ra.“

10 Tos paėios direktyvos 220 straipsnyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo, arba tre?ioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašyt? s?skait? fakt?r?, kai:

1) jis tiek? prekes ar teik? paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>“

11 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialią nuostatą, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose fakturose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

9) taikomas PVM tarifas;

10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

12 Šios direktyvos 227 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės gali reikalauti, kad apmokestinamieji asmenys, kurie sistingi ir tiekiantys prekes ar teikiantys paslaugas jų teritorijoje, nurodytų prekes ar paslaugas siunčiančio asmens PVM mokėtojo kodą, nurodytą 214 straipsnyje, išskyrus 226 straipsnio 4 punkte nurodytais atvejais.“

13 Minėtose direktyvos 229 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės nereikalauja, kad sąskaitos faktūros būtų pasirašytos.“

Slovėnijos teisė

14 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomo *Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV? 1* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (*Uradni list RS*, Nr. 117/06, 2006 m. lapkričio 16 d.) 67 straipsnyje numatyta:

„Kad pasinaudotų teise į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi atitikti šias sąlygas:

a) atskaitai pagal šio įstatymo 63 straipsnio 1 dalies a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą apmokestinamasis asmuo privalo turėti remiantis šio įstatymo 80.a–84.a straipsniais išrašytą sąskaitą faktūrą.

<...>“

15 Šios įstatymo 76 straipsnyje numatyta:

„1. Privalo mokėti PVM:

<...>

9) bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje fakturoje nurodo PVM.“

16 Minėto įstatymo 81 straipsnio 8 dalyje nustatyta:

„Šiame įstatyme sąskaitos faktūros – tai visi dokumentai popierine arba elektronine forma, atitinkantys šio įstatymo 80.a–84.a straipsniuose nustatytas sąlygas.“

17 To paties ?statymo 82 straipsnyje išvardyti duomenys, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi nurodyti s?skaitoje fakt?roje, o 83 straipsnyje išvardyti duomenys, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi nurodyti supaprastintoje s?skaitoje fakt?roje.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

18 *Red d. o.* buvo žem?s sklypo ir gyvenamojo namo Rožna dolina Liublianos savivaldyb?je (Slov?nija) savinink?. Ši bendrov? nor?jo toje vietoje statyti naujus pastatus. 2007 m. lapkri?io 19 d. ji sudar? su *Raiffeisen Leasing* atgalin?s išperkamosios nuomos sutart? (*sale-and-lease back*). Pagal šią sutart? *Raiffeisen Leasing* ?sipareigojo nusipirkti žem?s sklyp? už kain?, o RED – mok?ti *Raiffeisen Leasing* m?nesines ?mokas, kol bus visiškai gr?žinta žem?s sklypo ir pastat?, kurie turi b?ti pastatyti, vert?, t. y. 1 294 786,56 EUR suma (toliau – atgalin?s išperkamosios nuomos sutartis). Šioje sutartyje buvo nurodyta 110 056,86 EUR PVM suma.

19 *Raiffeisen Leasing* neišraš? s?skaitos fakt?ros bendrovei RED pagal atgalin?s išperkamosios nuomos sutart?, tod?l ji neapskai?iavo PVM ir jo nesumok?jo. RED reikalavo teis?s ? PVM atskait?, remdamasi atgalin?s išperkamosios nuomos sutartimi, teigdama, kad ši sutartis yra s?skaita fakt?ra.

20 2007 m. lapkri?io 22 d. atgalin?s išperkamosios nuomos sutarties šalys sudar? žem?s sklypo pardavimo sutart? (toliau – pardavimo sutartis), kurioje buvo nustatyta pardavimo kaina su PVM. RED išraš? *Raiffeisen Leasing* s?skait? fakt?r?, kurioje buvo atsižvelgta ? PVM.

21 2007 m. lapkri?io mėn. *Raiffeisen Leasing* pasinaudojo teise ? PVM atskait? pagal pardavimo sutart?.

22 Kadangi RED per nustatyt? termin? ne?vykd? ?sipareigojim? pagal atgalin?s išperkamosios nuomos sutart?, 2011 m. spalio 21 d. šalys nutrauk? šią sutart?. V?liau *Raiffeisen Leasing* pardav? žem?s sklyp? tre?iajam asmeniui, ? kain? ?traukusi PVM.

23 2014 m. liepos 25 d. RED gavo Slov?nijos mokes?i? institucijos sprendim?, juo buvo atmestas jos prašymas leisti atskaityti PVM pagal min?t? sutart?. Min?tame mokes?i? administratoriaus sprendime buvo atmesta mokestini? pajam? praradimo rizika, tod?l *Raiffeisen Leasing* tur?jo teis? sumažinti mok?tin? PVM po patikslinimo. Vis d?lto mokes?i? administratorius konstatavo, kad ši bendrov? nesumok?jo mok?tino PVM už laikotarp? nuo 2008 m. sausio 3 d. iki 2014 m. liepos 25 d. Ši institucija nurod? *Raiffeisen Leasing* sumok?ti 50 571,88 EUR dydžio delspinigius už mokestin? skol?.

24 D?l pardavimo sutartyje numatyto sandorio mokes?i? administratorius konstatavo, kad jis yra neapmokestinamas PVM.

25 Vis d?lto, kadangi pardavimo sutarties šalys nepateik? apmokestinimo deklaracijos, leidžian?ios pasirinktinai apmokestinti nagrin?jam? sandor?, mokes?i? institucija nusprend?, kad teise ? atskait? negalima remtis, neatsižvelgiant ? tai, kad s?skaita fakt?ra buvo išrašyta nurodant PVM, kuris nebuvo mok?tinas.

26 Taigi *Raiffeisen Leasing* buvo ?pareigota sumok?ti papildomai 44 200 eur? PVM kartu su 11 841,97 EUR delspinigi?.

27 Mokes?i? institucijos nuomone, tai, kad v?liau *Raiffeisen Leasing* pardav? žem?s sklyp?, neturi reikšm?s, nes šis pardavimas buvo apmokestintas PVM.

28 Išnaudojusi administracines teisi? gynimo priemones *Raiffeisen Leasing* kreip?si ? *Upravno sodiš?e*

(Administracinis teismas, Slovėnija), šis atmetė jos skundė. Tada ji pateikė kasacinė skundė prašymė priimti prejudicinė sprendimė pateikusiame teisme *Vrhovno sodišė* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija).

29 Šis teismas primena, kad, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, prievolė sumokėti PVM, išrašius sėskaitė faktūrė, kurioje nurodytas PVM, gali atsirasti net ir tada, kai sėskaitoje faktūroje nenurodyti tam tikri rekvizitai, kuriuos reikalaujama nurodyti pagal Direktyvė 2006/112, visė pirma tuo atveju, kai nenurodyta paslaugos suteikimo vieta (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 26 ir 27 punktus).

30 Atsižvelgdamas į tai, prašymė priimti prejudicinė sprendimė pateikės teismas teigia, kad sutartis, kaip aktas, kuriame nustatytos prievolės, gali skirtis nuo sėskaitos faktūros ir bėti tik PVM apmokestinamo sandorio teisinis pagrindas, nes sėskaita faktūra turi bėti išrašyta tada, kai įvyksta apmokestinimo momentas, dėl kurio atsiranda prievolė sumokėti PVM.

31 Šis teismas siekia išsiaiškinti, ar sutartis gali bėti laikoma sėskaita faktūra, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnė, tik jeigu iš jos objektyviai matyti šaliė aiškiai išreikštas ketinimas jė prilyginti su konkrečiu sandoriu susijusiai sėskaitai faktūrai, nes dėl tokios sutarties įgijėjas pagrėstai gali bėti įsitikinė, kad remdamasis šia sutartimi jis gali atskaityti pirkimo PVM.

32 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišė* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimė ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar rašytinė sutartis gali bėti laikoma sėskaita faktūra, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnė, tik jeigu joje yra visi sėskaitos faktūros rekvizitai, nurodyti PVM direktyvos 3 skyriuje („Sėskaita faktūra“)?

Arba, jei į šė klausimė bėtė atsakyta neigiamai:

2. Kokie turi bėti rekvizitai ar aplinkybės, kuriais remiantis bet kuriuo atveju rašytinė sutartis (taip pat) gali bėti laikoma sėskaita faktūra, sukuriančia prievolė mokėti PVM, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnė?

Arba tiksliau:

3. Ar dviejė PVM mokėtojų sudaryta rašytinė sutartis dėl prekė tiekimo ar paslaugė teikimo gali bėti laikoma sėskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnė, jeigu iš jos matyti aiškus ir objektyviai nustatomas prekė pardavėjo ar paslaugė teikėjo, kaip sutarties šalies, ketinimas išrašyti su konkrečiu sandoriu susijusė sėskaitė faktūrė ir pirkėjas gali pagrėstai manyti turėsis teisė remdamasis ja atskaityti sumokėtė pirkimo PVM?“

Dėl prejudiciniė klausimė

33 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymė priimti prejudicinė sprendimė pateikės teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnis turi bėti aiškinamas taip, kad atgalinė sėperkamosios nuomos sutartis, kurios šalys, jė sudariusios, neišrašė sėskaitos faktūros, gali bėti laikoma sėskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal šiė nuostatė, ir, jei taip, kokia informacija turi bėti privalomai nurodyta, kad jė bėtė galima laikyti tokia sėskaita faktūra.

34 Be to, prašymė priimti prejudicinė sprendimė pateikės teismas iš esmės klausia, ar šiuo atžvilgiu svarbu išnagrinėti, ar iš minėtos sutarties objektyviai matyti pardavėjo ar paslaugė teikėjo ketinimas, kad ji, kaip sėskaita faktūra, galėtė sukelti pirkėjo įsitikinimė, kad jis pagal tė paėi?

sutart? gal?s atskaityti pirkimo PVM.

35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM turi sumok?ti ši? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, net jei nebuvo realaus apmokestinamojo sandorio (2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *P (Degal? kortel?s)*, C?48/20, EU:C:2021:215, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsn? siekiama išvengti mokestin? pajam? praradimo gr?sm?s, kuri? gali sukelti šios direktyvos numatyta teis? ? atskait? (2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *P (Degal? kortel?s)*, C?48/20, EU:C:2021:215, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 D?l Direktyvos 2006/112 226 straipsnio pažym?tina, kad rekvizit?, kurie privalo b?ti nurodyti s?skaitoje fakt?roje, tikslas – leisti mokes?i? administratoriui atlikti mok?tino mokes?io mok?jimo ir prireikus – teis?s ? PVM atskait? egzistavimo kontrol? (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 27 punktas).

38 Vis d?lto PVM neutralumo principas reikalauja, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formali? reikalavim?. Vadinasi, jeigu mokes?i? administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatyt?, jog esminiai reikalavimai ?vykdyti, jis negali nustatyti, kiek tai susij? su šio apmokestinamojo asmens teise atskaityti š? mokes?, papildom? s?lyg?, galin?i? naudojim?si šia teise padaryti ne?manom? (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Taigi Teisingumo Teismas nusprend?, kad mokes?i? administratorius neturi atsisakyti suteikti teis?s ? PVM atskait? tik d?l to, kad s?skaita fakt?ra neatitinka Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punkto s?lyg?, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar ?vykdytos esmin?s su šia teise susijusios s?lygos (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 43 punktas).

40 Žinoma, ryšys tarp, pirma, s?skaitos fakt?ros egzistavimo ir teis?tumo ir, antra, teis?s ? PVM atskait? n?ra savaiminis, nes ši teis? iš principo susijusi su faktiniu nagrin?jam? prekii? tiekimo ar paslaug? teikimo ?vykdymu, ir teis? ? atskait? netaikoma mokes?iui, kuris yra mok?tinas vien d?l to, kad nurodytas s?skaitoje fakt?roje (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 4 d. Nutarties *Menidzherski biznes reshenia*, C?572/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:456, 19 ir 20 punktai).

41 Vis d?lto, kadangi, kaip matyti iš šio sprendimo 36 punkte nurodytos jurisprudencijos ir kaip iš esm?s pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 41 ir 45 punktuose, Direktyvos 2006/112 203 straipsnio tikslas yra panaikinti mokestin? pajam? praradimo gr?sm?, šios gr?sm?s galima išvengti tuo atveju, kai mokes?i? administratorius turi duomen?, b?tin? nustatyti, ar ?vykdytos esmin?s teis?s ? PVM atskait? s?lygos, neatsižvelgiant ? tai, ar PVM buvo nurodytas dokumente, pavadinantame „s?skaita fakt?ra“, ar kitame dokumente, pavyzdžiui, šali? sudarytoje sutartyje.

42 Vadinasi, tam, kad dokumentas gal?t? b?ti pripažintas s?skaita fakt?ra, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 203 straipsn?, jame turi b?ti, pirma, nurodytas PVM ir, antra, informacija, nurodyta min?tos direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 4 skirsnyje „S?skait? fakt?r? turinys“, kuri yra b?tina tam, kad mokes?i? administratorius gal?t? nustatyti, ar ?vykdytos esmin?s teis?s ? PVM atskait? s?lygos.

43 Šiuo aspektu n?ra svarbu nagrin?ti, ar, darant prielaid?, kad nagrin?jamas dokumentas yra sutartis, iš jo objektyviai matyti šios sutarties šali? ketinimas, kad tai yra s?skaita fakt?ra, d?l

kurios kontrahentas gali būti patikrintas, kad pagal šią sutartį jis galės atskaityti pirkimo PVM.

44 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas reikšmingas pagrindines bylos aplinkybes ir ypač į visas atgalinės išperkamosios nuomos sutarties nuostatas, turi įvertinti, ar šioje sutartyje iš tikrųjų yra šiuo atveju reikalingos informacijos, kad mokesčių administratorius galėtų nustatyti, ar įvykdytos esminės teisės į PVM atskaitą sąlygos.

45 Kalbant apie tai, kad pagrindinėje byloje atgalinės išperkamosios nuomos sutartyje buvo nurodyta PVM suma, bet ne šio mokesčio tarifas, pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šis tarifas vis dėlto galėjo būti nustatytas iš šios sutarties.

46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad atgalinės išperkamosios nuomos sutartis, kurios šalys, ją sudariusios, neišrašė PVM sąskaitos faktūros, gali būti laikoma sąskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, jeigu šioje sutartyje yra visa informacija, būtina, kad valstybės narės mokesčių administratorius galėtų nustatyti, ar nagrinjamu atveju įvykdytos esminės teisės į PVM atskaitą sąlygos; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

atgalinės išperkamosios nuomos sutartis, kurios šalys, ją sudariusios, neišrašė sąskaitos faktūros, gali būti laikoma sąskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, jeigu šioje sutartyje yra visa informacija, būtina, kad valstybės narės mokesčių administratorius galėtų nustatyti, ar nagrinjamu atveju įvykdytos esminės teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą sąlygos; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: slovenų.