

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. vasario 6 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Atvirkštinis apmokestinimas – Teisės atskaita – Mokesčio sumokėjimas paslaugų teikėjui – Privalomų nuorodų nenurodymas – Nemokėtino PVM sumokėjimas – Teisės atskaita praradimas – Mokesčių neutralumo principas – Teisinio saugumo principas“

Byloje C-424/12

dėl *Curtea de Apel Oradea* (Rumunija) 2012 m. birželio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. rugsėjo 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SC Fatorie SRL

prieš

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- SC Fatorie SRL, atstovaujamos advokato C. Costa,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R. H. Radu, V. Angelescu ir I. Bara-Buțilă,
- Estijos vyriausybės, atstovaujamos M. Linntam,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Keppenne ir L. Lozano Palacios,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva), visų pirma nuostatą, susijusį su teise atskaitai, kai taikoma atvirkštinio

apmokestinimo sistema, taip pat pridėjus vertės mokesčio (toliau – PVM) neutralumo principo ir teisinio saugumo principo išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *SC Fatorie SRL* (toliau – *Fatorie*) ir *Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor* (Bihoro viešųjų finansų generalinė direkcija, toliau – *Direcția*) dėl atsisakymo *Fatorie* suteikti teisę PVM atskaitai, nes nebuvo taikytos nuostatos, susijusios su atvirkštinio apmokestinimo sistema.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 178 straipsnio a ir f punktuose numatyta:

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

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

<...>

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą.“

4 Šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad kai kurių paslaugų teikimo atveju valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirti šie teikimo sandoriai. Ši sistema, paprastai vadinama „atvirkštinio apmokestinimo“ sistema, pagal šio 199 straipsnio 1 dalies a punktą gali būti taikoma „su nekilnojamojo turto susijusių statybos paslaugų, įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikim[ui], taip pat statybos darbų perdavim[ui]“.

5 Šios direktyvos 226 straipsnio 11 punktą suformuluotas taip:

„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 arba kai prekes ar paslaugas įsigyjanti asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nuoroda į taikomą šios direktyvos nuostatą arba atitinkamą nacionalinę nuostatą, arba bet kokia kita nuoroda, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas arba kad taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.“

Rumunijos teisė

6 2003 m. gruodžio 22 d. įstatymo dėl mokesčių kodekso Nr. 571/2003 (*legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.; toliau – Mokesčių kodeksas) 146 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

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

a) d?l mok?tino ar sumok?to mokes?io, susijusio su prek?mis, kurios jam patiekto ar turi b?ti patiekto, ar paslaugomis, kurios jam suteiktos ar turi b?ti suteiktos, tur?ti s?skait? fakt?r?, kurioje b?t? nurodyta 155 straipsnio 5 dalyje numatyta informacija.“

7 Šio Mokes?io kodekso 155 straipsnio 5 dalies n punkto 2 papunktyje nustatyta:

„S?skaitoje fakt?roje privalo b?ti nurodyta ši informacija:

<...>

2. tuo atveju, jei gav?jas turi mok?ti mokest? pagal 150 straipsnio 1 dalies b–d ir g punktuose nurodytas s?lygas, nuoroda ? šio skyriaus nuostatas arba Direktyv? 112, o 160 straipsnyje numatyt? sandori? atveju – nuoroda „atvirkštinis apmokestinimas“.

8 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos Mokes?io kodekso 160 straipsnis suformuluotas taip:

„(1) 2 dalyje nurodyt? prek? tiek?jai ar paslaug? teik?jai ir j? gav?jai privalo taikyti šiame straipsnyje numatytas supaprastinimo priemones. Supaprastinimo priemoni? taikymo privaloma s?lyga yra ta, kad ir prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas, ir gav?jas turi b?ti ?siregistrav? kaip PVM mok?tojai pagal 153 straipsn?.

(2) Prek?s ir paslaugos, kuri? tiekimui ar teikimui taikomos supaprastinimo priemon?s, yra šios:

<...>

b) statiniai, statini? dalys ir vis? r?ši? žem?s sklypai, kuri? tiekimui taikomas apmokestinimas;

c) statybos ir montavimo darbai;

<...>

(3) S?skaitose fakt?rose, išrašytose už 2 dalyje nurodytas prekes, tiek?jai privalo ?rašyti „atvirkštinis apmokestinimas“ ir neprivalo nurodyti atitinkamo mokes?io. Tiek?j? išduotose s?skaitose fakt?rose gav?jai ?rašo atitinkam? mokest?, kur? nurodo kaip surinkt? mokest? ir kaip mokes?io deklaracijoje atskaitom? mokest?. Sandori?, kuriems taikomos supaprastinimo priemon?s, atveju tarp tiek?jo ir gav?jo nenumatytas joks mokes?io mok?jimas.

<...>

(5) Šio straipsnio nuostatas turi taikyti tiek prek? tiek?jai ar paslaug? teik?jai, tiek gav?jai. Tuo atveju, jei teik?jas ar tiek?jas s?skaitose fakt?rose, išrašytose už 2 dalyje nurodytas prekes ar paslaugas, nenurodo „atvirkštinis apmokestinimas“, gav?jas privalo taikyti atvirkštin? apmokestinim?, nemok?ti mokes?io teik?jui ar tiek?jui, savo iniciatyva s?skaitoje fakt?roje ?rašyti „atvirkštinis apmokestinimas“ ir ?vykdyti 3 dalyje numatytas pareigas.“

9 Klostantis pagrindin?ms bylos aplinkyb?ms galiojusio Vyriausyb?s sprendimo Nr. 44/2004 d?l Mokes?io kodekso taikymo tvarkos (*hot?rârea Guvernului Nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal*) 82 punkte numatyta:

„(1) Privaloma s?lyga, numatyta Mokes?io kodekso 160 straipsnio 1 dalyje, siekiant taikyti supaprastinimo priemones ir atvirkštin? apmokestinim?, atitinkamai yra ta, kad tiek tiek?jas, tiek teik?jas ir gav?jas turi b?ti identifikuoti PVM tikslais pagal Mokes?io kodekso 153 straipsn?, o nagrin?jami sandoriai –apmokestinami. Supaprastinimo priemon?s taikomos tik šalyje atliktiems

sandoriams, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 1252 straipsnį.

<...>

(3) Mokesčių kodekso 160 straipsnio 2 dalyje numatyto tiekimo ar teikimo atveju, įskaitant gautus mokėjimus, tiekėjai ar teikėjai išrašo sąskaitas fakturas be nurodyto mokesčio, bet su nuoroda „atvirkštinis apmokestinimas“. Gavėjas apskaičiuoja mokestį ir įrašo jį sąskaitose faktrose ir pirkimų registre ir nurodo mokesčio deklaracijose kaip surinktą ir atskaitytiną mokestį. Apskaitos tikslais gavėjas mokestiniu laikotarpiu įrašo atitinkamą mokesčio sumą tiek 4426 pozicijoje [atskaitytinas PVM], tiek 4427 pozicijoje [surinktas PVM].

<...>

(12) Statybos ir montavimo darbų atveju, už kuriuos gautas apmokėjimas ir (ar) išrašytos sąskaitos faktūros visai sumai ar jos daliai taikant atvirkštinį apmokestinimą iki 2007 m. gruodžio 31 d. įskaitytinai, bet apmokestinimo momentas įvyko 2008 m., t. y. tada, kai išrašytos pažangos ataskaitos, kurias, esant reikalui, priėmė gavėjai, prasta apmokestinimo tvarka taikoma tik skirtumui tarp darbų, kurių apmokestinimo momentas įvyko 2008 m., vertės ir gautų apmokėjimų ar sumų, nurodytų iki 2007 m. gruodžio 31 d. įskaitytinai išrašytose sąskaitose faktrose, vertės.
<...>“

10 *Monitorul Oficial al României* paskelbtos redakcijos Vyriausybės nutarimo Nr. 92/2003 dėl Mokesčių proceso kodekso (*Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 513, 2007 m. liepos 31 d.) 105 straipsnio 1 ir 3 dalyse nustatyta:

„Mokestinio patikrinimo tvarka

(1) Mokestiniu patikrinimu siekiama išnagrinėti visas faktines ir teises aplinkybes, svarbias apmokestinimo tikslais.

<...>

(3) Mokestinis patikrinimas atliekamas vieną kartą kiekvieno mokesčio, rinkliavos ar kitos bendrąjį konsoliduotą biudžetą mokėtinų sumų ir kiekvieno mokestinio laikotarpio atveju. Išimties tvarka kompetentingas mokesčių inspektorius gali nuspręsti atlikti naują mokestinį patikrinimą už nustatytą laikotarpį, jei tarp mokestinio patikrinimo pabaigos ir senaties terminio pabaigos paaiškėja papildomi duomenys, kurių inspektorius nežinojo vykstant patikrinimui, ar patikrinimo rezultatams turintys tokios skaičiavimo klaidos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 2007 m. sausio 3 d. *Fatorie* su *SC Megasal Construcții SRL* (toliau – *Megasal*) sudarė bendrąjį sutartį dėl kiaulidžių statybos ir montavimo darbų ir kiaulių fermos modernizavimo. Darbai buvo baigti 2008 m. vasario mėn.

12 2007 m. *Megasal*, kaip nagrinėjamą paslaugų teikėją, išrašė kelias sąskaitas fakturas dėl avanso sumokėjimo pagal atvirkštinio apmokestinimo sistemą, taikydama Vyriausybės sprendimo Nr. 44/2004 dėl Mokesčių kodekso taikymo tvarkos 82 punkte numatytas supaprastinimo priemones. Bendra išrašytose sąskaitose faktrose nurodyta vertė be PVM sudarė 1 017 834,37 Rumunijos lėjų (RON).

13 2008 m. kovo 3 d. *Megasal* išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta visa atliktų darbų vertė – 1 052 840,10 RON, iš jų 168 101 RON yra PVM, o 884 740 RON – darbų kaina. *Fatorie*

sumok?jo *Megasal* nurodyt? PVM.

14 *Fatorie* pateikus Rumunijos valstybei prašym? gr?žinti PVM, *Direc?ia* 2008 m. liepos 2 d. priimtu sprendimu leido gr?žinti 173 057 RON PVM sum?, ? kuri? ??jo 168 101 RON PVM suma, nurodyta 2008 m. kovo 3 d. s?skaitoje fakt?roje, pagal 2008 m. birželio 13 d. mokestinio patikrinimo už 2007 m. liepos 1 d.–2008 m. kovo 31 d. laikotarp? akt?.

15 2009 m. po antrojo mokestinio patikrinimo, susijusio su *Fatorie* sumok?tu PVM už 2007 m. sausio 1 d.–2008 m. kovo 31 d. laikotarp?, *Direc?ia* nusprend?, kad PVM, nurodytas 2008 m. kovo 3 d. s?skaitoje fakt?roje, turi b?ti išieškotas, nes nebuvo laikomasi supaprastinimo priemoni?, reglamentuojan?i? atvirkštinio apmokestinimo sistem?. 2009 m. geguž?s 18 d. pranešimu apie mokes?io dyd? *Direc?ia* nurod? *Fatorie* sumok?ti ? valstyb?s biudžet? 221 221 RON sum?, atitinkan?i? 168 101 RON PVM ir 53 120 RON pal?kan?.

16 Iš Teisingumo Teismui pateikt? ?rodym? paaišk?jo, kad *Megasal* bankrutavo ir nesumok?jo Rumunijos mokes?i? administratoriui 2008 m. kovo 3 d. s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM, kur? jai sumok?jo *Fatorie*.

17 2009 m. liepos 15 d. *Fatorie* pateik? skund? prieš *Direc?ia* ir praš? panaikinti sprendim? išieškoti ir 2009 m. geguž?s 18 d. pranešim? apie mokes?io dyd?.

18 2010 m. rugs?jo 22 d. sprendimu *Tribunalul Bihor* atmet? š? skund? kaip nepagr?st?. 2011 m. kovo 9 d. sprendimu d?l šio sprendimo pateiktas apeliacinis skundas buvo atmestas d?l to paties motyvo ir sprendimas tapo neskundžiamas.

19 2011 m. geguž?s 17 d. *Fatorie* pateik? prašym? perži?r?ti 2010 m. rugs?jo 22 d. sprendim?, motyvuodama tuo, kad jis buvo priimtas pažeidžiant S?jungos teis?. Šis prašymas buvo atmestas kaip nepriimtinas 2011 m. lapkri?io 7 d. sprendimu.

20 2012 m. sausio 12 d. *Fatorie* pateik? *Curtea de Apel Oradea* apeliacin? skund? d?l šio sprendimo.

21 *Fatorie* tvirtina, kad pagrindin?je byloje vis? pirma reikia taikyti Teisingumo Teismo praktik?, nustatyt? 2004 m. balandžio 1 d. Sprendime *Bockemühl* (C?90/02, Rink. p. I?3303), pagal kuri?, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, faktas, kad ne?vykdytos nustatytos s?skait? fakt?r? išrašymo s?lygos, neturi ?takos teisei ? atskait?. Teik?jo išrašant 2008 m. kovo 3 d. s?skait? fakt?r? padarytos klaidos ir tai, kad j? neištais? *Fatorie*, neturi ?takos pastarosios teisei ? su šia s?skaita fakt?ra susijusio PVM atskait?.

22 *Direc?ia* teigia, kad *Fatorie* prarado teis? ? 2008 m. kovo 3 d. s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM atskait?, nes, pirma, s?skait? fakt?r? išrašiusi bendrov? *Megasal* j? išraš? klaidingai taikydama ?prastines PVM taisykles, nors ji tur?jo taikyti Mokes?i? kodekso 160 straipsnio 2 dalies b punkte nustatytas supaprastinimo priemones, ir, antra, savo iniciatyva *Fatorie* s?skaitoje fakt?roje ne?raš? nuorodos „atvirkštinis apmokestinimas“ ir mok?dama paslaug? teik?jui mokest? ne?vykd? šio kodekso 160 straipsnio 5 dalyje numatytos pareigos.

23 Šiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Oradea* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM direktyvos] nuostatas leidžiama taikyti sankcij?, t. y. apmokestinamojo asmens teis?s ? PVM atskait? praradim?, tokiomis s?lygomis, kai:

a) išrašydamas s?skait? fakt?r? – ši? s?skait? apmokestinamasis asmuo pateik? nor?damas pasinaudoti savo teise ? atskait? – tre?iasis asmuo padar? klaid?, nes netaik? supaprastinimo

priemoni?;

b) apmokestinamasis asmuo sumok?jo s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM?

2. Ar pagal Europos teisinio saugumo princip? draudžiama Rumunijos mokes?i? institucij? administracin? praktika, pagal kuri?:

a) pirmiausia neatšaukiamu administraciniu sprendimu pripaž?stama teis? ? PVM atskait?;

b) o v?liau sprendimas perži?rimas ir apmokestinamasis asmuo ?pareigojamas ? valstyb?s biudžet? sumok?ti PVM, d?l kurio buvo pasinaudota teise ? atskait?, kartu su pal?kanomis už praleist? termin? ir delpiniginiais?

3. Tokiomis s?lygomis, kai:

a) apmokestinamasis asmuo sumok?jo tre?iojo asmens s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? PVM;

b) mokes?i? institucijos niekada nesi?m? aktyvi? veiksm?, kad ?pareigot? tre?i?j? asmen? ištaisyti klaidingai išrašyt? s?skait? fakt?r?;

c) d?l tre?iojo asmens bankroto s?skaitoje fakt?roje ištaisyti klaid? ne?manoma; ar pagal PVM neutralumo princip? galima iš apmokestinamojo asmens atimti teis? ? PVM atskait??

D?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinum

24 Europos Komisija, aiškiai nepateikusi prieštaraavimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtumo, išreišk? abejoni? d?l jo priimtumo remdamasi tuo, kad jame nenurodytos nei priežastys, d?l kuri? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto kai kuri? S?jungos teis?s nuostat? aiškinim? ar galiojim?, nei prašymo ryšys su šiomis nuostatomis ir gin?ui taikytiniais nacionalin?s teis?s aktais.

25 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos aplinkyb?mis arba dalyku, kai problema hipotetin? arba kai Teisingumo Teismas neturi faktin?s arba teisin?s informacijos, b?tin?s naudingai atsakyti ? pateiktus klausimus (2008 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C?11/07, Rink. p. I?6845, 28 punktas ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Rodopi?M* 91, C?259/12, 27 punktas).

26 Ta?iau reikia konstatuoti, kad šiuo atveju taip n?ra. Iš ties? prašomas teis?s ? PVM atskait? apimties, mokes?i? neutralumo ir teisinio saugumo princip? išaiškinimas yra tiesiogiai susij?s su pagrindin?s bylos dalyku, kurio tikrumas neatrodo, kad gali b?ti gin?ijamas. Be to, prašyme priimti prejudicin? sprendim? nurodyta pakankamai faktin?s ir teisin?s informacijos, kad Teisingumo Teismas gal?t? naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus.

27 Tod?l prašymas priimti prejudicin? sprendim? laikytinas priimtinu.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir tre?iojo klausimo

28 Pirmuoju ir tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar pagal PVM direktyv? ir mokes?i? neutralumo

princip? draudžiama vykdant sandor?, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, iš paslaug? gav?jo atimti teis? ? PVM, kur? jis nepagr?stai sumok?jo paslaug? teik?jui pagal klaidingai išrašyt? s?skait? fakt?r?, atskait? net ir tada, kai ne?manoma ištaisyti šios klaidos d?l šio teik?jo bankroto.

29 Pirmiausia primintina, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo sistem? neatliekamas PVM mok?jimas tarp paslaug? teik?jo ir gav?jo, pastarasis turi pareig? sumok?ti pirkimo PVM už ?vykdytus sandorius ir iš esm?s gali atskaityti š? mokest? taip, kad jokia suma neb?t? mok?tina mokes?i? administratoriui.

30 Viena vertus, taip pat pažym?tina, kad teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis, kuri iš esm?s negali b?ti ribojama (min?to Sprendimo *Bockemühl* 38 punktas ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C?368/09, Rink. p. I?7467, 37 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

31 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo b?t? apmokestinama PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C?408/98, Rink. p. I?1361, 24 punkt? ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, Rink. p. I?6161, 48 punkt?).

32 Kita vertus, kalbant apie teis?s ? PVM atskait? ?gyvendinimo s?lygas, išvardytas PVM direktyvos 178 straipsnyje, reikia laikytis tik šio straipsnio f punkte nustatyt? s?lyg?, nes kalbama apie atvirkštinio apmokestinimo proced?r?, numatyt? šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies a punkte.

33 Šiuo klausimu primintina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris kaip paslaug? gav?jas privalo sumok?ti su jomis susijus? PVM, neprivalo tur?ti s?skaitos fakt?ros, išrašytos remiantis formaliomis PVM direktyvos s?lygomis, kad gal?t? naudotis teise ? atskait?, ir, naudodamasis galimybe, kuri jam numatyta šio 178 straipsnio f punkte, turi laikytis tik atitinkamos valstyb?s nar?s nustatyt? formalum? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Bockemühl* 47 punkt?).

34 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad atitinkamos valstyb?s nar?s nustatyt? formalum?, kuri? turi laikytis apmokestinamasis asmuo, kad gal?t? pasinaudoti teise ? PVM atskait?, apimtis neturi viršyti to, kas b?tina siekiant kontroliuoti, ar teisingai taikoma atvirkštinio apmokestinimo proced?ra, ir užtikrinti PVM surinkim? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Bockemühl* 50 punkt? ir 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Uszodaépít*, C?392/09, Rink. p. I?8791, 38 punkt?).

35 Taigi, kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas, taikant atvirkštinio apmokestinimo sistem?, pagal mokes?i? neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykdo kai kuri? formali? reikalavim? (2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C?95/07 ir C?96/07, Rink. p. I?3457, 63 punktas ir min?to Sprendimo *Uszodaépít* 39 punktas).

36 Ta?iau, priešingai, nei teigia *Fatorie*, pagrindin?s bylos aplinkyb?s skiriasi nuo bylos, kurioje buvo priimtas min?tas sprendimas *Bockemühl*, aplinkybi?.

37 Pagrindin?je byloje, kaip matyti iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo sprendimo, 2008 m. kovo 3 d. s?skaitoje fakt?roje n?ra nuorodos „atvirkštinis apmokestinimas“, priešingai, nei reikalaujama pagal Mokes?i? kodekso 160 straipsnio 3 dal?, ir *Fatorie* nesi?m? b?tin? priemoni?, numatyt? šio straipsnio 5 dalyje, kad ištaisyti ši? klaid?. Be to, reikia konstatuoti,

kad *Fatorie* nepagrįstai sumokėjo PVM, kuris neteisingai buvo nurodytas minėtoje sąskaitoje fakturoje, *Megasal*, nors, taikant šią sistemą, ji, kaip paslaugą gavėja, turėjo sumokėti PVM mokesčių institucijoms pagal PVM direktyvos 199 straipsnį. Taigi, be to, kad ginājama sąskaita faktūra neatitiko nacionalinės teisės aktuose numatytą formalių reikalavimų, nebuvo vykdyta esminė atvirkštinio apmokestinimo sistemos sąlyga.

38 Tokia situacija mokesčių administratoriui trukdo kontroliuoti, kaip taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, ir sukelia atitinkamai valstybei naresį grėsmę, kad bus prarastos mokesčių pajamos.

39 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad teisės atskaitų taikymas apsiriboja tik mokėtinais mokesčiais, t. y. mokesčiais, susijusiais su PVM apmokestinamu sandoriu, ar sumokėtais mokesčiais, jei jie buvo mokėtini (1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius Holding*, C-342/87, Rink. p. 4227, 13 punktas ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 53 punktas).

40 Taigi PVM, kurį *Fatorie* sumokėjo *Megasal*, nebuvo mokėtinas, todėl, kadangi jį mokant nebuvo laikomasi esminio atvirkštinio apmokestinimo sistemos reikalavimo, *Fatorie* negalėjo pasinaudoti teise į šio PVM atskaitą.

41 Šiuo klausimu *Megasal* bankrotas neturėtų leisti suabejoti atsisakymu suteikti teisę į atskaitą dėl to, kad *Fatorie* nesilaikė pagrindinių pareigų, kad būtų taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema.

42 Tačiau paslaugą gavėjas, neteisingai sumokėjęs PVM šią paslaugą teikėjui, gali jį prašyti grąžinti mokestį pagal nacionalinę teisę.

43 Kalbant apie aplinkybę, kad mokesčių administratorius nenurodė *Megasal* ištaisyti klaidingai išrašytos sąskaitos faktūros, svarbu priminti, kad pagrindinė byla susijusi su *Direcția* atsisakymu suteikti teisę į atskaitą *Fatorie*, ir, siekiant atsakyti į pateiktus klausimus, nereikia pateikti nuomonės dėl galimų mokesčių administratoriaus pareigų trečiojo asmens atžvilgiu.

44 Atsižvelgiant į išdėstytus motyvus, pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: vykdant sandorį, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybomis pagal PVM direktyvą ir mokesčių neutralumo principą nedraudžiama, kad iš paslaugą gavėjo būtų atimta teisė į PVM, kurį jis nepagrįstai sumokėjo paslaugą teikėjui pagal klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą, atskaitą net ir tada, kai neįmanoma ištaisyti šios klaidos dėl šio teikėjo bankroto.

Dėl antrojo klausimo

45 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar pagal teisinio saugumo principą draudžiama nacionalinė mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, ir atlikus naują patikrinimą iš jo reikalaujama sumokėti šį PVM kartu su palūkanomis.

46 Pirmiausia reikia sutikti, kad pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesčių situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nuginųtina neribotą laiką (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Ecotrade* 44 punktą).

47 Šiuo klausimu rašytinėse pastabose Rumunijos vyriausybė nurodė Vyriausybės nutarimo

Nr. 92/2003 d?l Mokes?i? proceso kodekso 105 straipsnio 3 dal?, pagal kuri? i?imties tvarka kompetentingas mokes?i? inspektorius gali nuspr?sti atlikti nauj? mokestin? patikrinim? u? nustatyt? laikotarp?, jei tarp mokestinio patikrinimo pabaigos ir senaties terminio pabaigos paaišk?ja papildomi duomenys, kuri? inspektorius nežinojo vykstant patikrinimui, ar patikrinimo rezultatams turin?ios ?takos skai?iavimo klaidos.

48 Reikia sutikti, kad toks reglamentavimas, kurio aiškumo ir numatomumo apmokestinamasis asmuo labai negin?ijo, nepažeidžia teisinio saugumo principo.

49 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar šio sprendimo 47 punkte min?ta nacionalin?s teis?s akto nuostata taikytina jo nagrin?jamoje byloje.

50 Kalbant apie pal?kanas primintina, kad, nesuderinus S?jungos teis?s akt? d?l sankcij?, taikom? nesilaikant šiais teis?s aktais nustatytoje tvarkoje numatyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s turi teis? pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Ta?iau savo kompetencij? jos turi ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s ir jos bendr?j? princip?, taigi ir proporcingumo principo (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*, C?210/91, Rink. p. I?6735, 19 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?; 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *de Andrade*, C?213/99, Rink. p. I?11083, 20 punkt? ir min?to Sprendimo *Rodopi-M* 91 31 punkt?).

51 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: pagal teisinio saugumo princip? nedraudžiama nacionalini? mokes?i? institucij? administracin? praktika, pagal kuri? nesu?jus senaties terminui atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teis? ? PVM atskait?, ir atlikus nauj? patikrinim? reikalaujama sumok?ti š? mokest? kartu su pal?kanomis.

D?l bylin?jimosi išlaid?

52 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio 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. **Vykdamas sandor?, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyv? 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ir mokes?i? neutralumo princip? nedraudžiama, kad iš paslaug? gav?jo b?t? atimta teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io, kur? jis nepagr?stai sumok?jo paslaug? teik?jui pagal klaidingai išrašyt? s?skait? fakt?r?, atskait? net ir tada, kai ne?manoma ištaisyti šios klaidos d?l šio teik?jo bankroto.**

2. **Pagal teisinio saugumo princip? nedraudžiama nacionalini? mokes?i? institucij? administracin? praktika, pagal kuri? nesu?jus senaties terminui atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?, ir atlikus nauj? patikrinim? reikalaujama sumok?ti š? mokest? kartu su pal?kanomis.**

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.