

Byla C-566/07

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Stadeco BV

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 21 straipsnio 1 dalies c punktas – Mokestis, mokėtinas tik dėl jo nurodymo sąskaitoje faktūroje – Sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto mokesčio ištaisymas – Nepagrįstas praturtėjimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokestis, mokėtinas tik dėl jo nurodymo sąskaitoje faktūroje*

(Tarybos direktyvos 77/388 21 straipsnio 1 dalies c punktas)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokestis, mokėtinas tik dėl jo nurodymo sąskaitoje faktūroje*

(Tarybos direktyva 77/388)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 91/680, 21 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal šią nuostatą pridėtinės vertės mokestis turi būti sumokėtas valstybėje narėje, kuriai priskirtinas sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavertame dokumente nurodytas pridėtinės vertės mokestis, net jei atitinkamas sandoris nebuvo apmokestintas šioje valstybėje narėje. Skirtingai nei iš pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamo sandorio galimos atsirasti mokesčių skolos atveju, paslaugų, už kurias išrašyta sąskaita faktūra, suteikimo vieta nėra svarbi Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta mokesčių skolai atsirasti, nes pastaruoju atveju ši skola atsiranda tik dėl mokesčio nurodymo sąskaitoje faktūroje.

Nacionalinis teismas turi patikrinti, atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, kurios valstybės narės pridėtinės vertės mokestį atitinka konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodytas pridėtinės vertės mokestis. Šiam vertinimui gali būti svarbu, be kita ko, nurodytas mokesčio tarifas, valiuta, kuria išreikšta mokėtina suma, sąskaitoje faktūroje vartojama kalba, atitinkamos sąskaitos faktūros turinys ir kontekstas, ši sąskaita faktūra išrašiusio asmens ir suteiktą paslaugą gavėjo įsisteigimo vietos bei elgesys.

(žr. 27 ir 33 punktus bei rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Fiskalinio neutralumo principas iš esmės nedraudžia valstybei narei, kuriai pridėtinas vertės mokestis mokėtinas tik todėl, kad jis per klaidą buvo nurodytas išrašytoje sąskaitoje faktūroje, susieti pridėtinas vertės mokesčio ištaisymą su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteiktą paslaugą gavėjui ištaisyti sąskaitą faktūrą, kurioje šis mokestis nenurodomas, jei šis apmokestinamasis asmuo tinkamu laiku visiškai nepašalina mokestinio pajamų praradimo grėsmės.

Be to, kadangi nacionalinis mokesčių institucijos pridėtinas vertės mokesčio ištaisymui taiko reikalavimą, kad atitinkamą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo grąžintų jo suteiktą paslaugą gavėjui nepagrįstai sumokėtą mokestį, Bendrijos teisė nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisės sistemą būtų neleidžiama grąžinti nepagrįstai surinktą mokestį, jei tai lemtų teisė šį gražinimą turinti asmenį nepagrįstai praturtinti.

Nepagrįsto praturtinimo, kurį apmokestinamajam asmeniui gali sukelti Bendrijos teisės požįriu nepagrįstai surinkto mokesčio grąžinimas, egzistavimas ir apimtis gali būti nustatyti tik atlikus analizę, kurioje atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes. Tokiame analizėje turi būti atlikti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismai. Šiuo tikslu gali būti svarbu, ar sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir suteiktą paslaugą gavėjo sudarytose sutartyse buvo nurodytas fiksuotas atlygis už suteiktas paslaugas, ar tik bazinis sumos, kurios prireikus būtų didinamos traukiant mokėtinus mokesčius. Pirmuoju atveju gali nebūti sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens nepagrįsto praturtinimo.

(žr. 48–51 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. birželio 18 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 21 straipsnio 1 dalies c punktas – Mokestis, mokėtinas tik dėl jo nurodymo sąskaitoje faktūroje – Sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto mokesčio ištaisymas – Nepagrįstas praturtinimas“

Byloje C-566/07

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2007 m. lapkričio 30 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. gruodžio 21 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Stadeco BV,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. gruodžio 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Stadeco BV*, atstovaujamos *advocaat A. Fruijt*,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos C. Wissels, D. de Grave ir C. ten Dam,
- Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Graikijos vyriausybė, atstovaujamos S. Spyropoulos, S. Trekli ir M. Tassopoulou,
- Italijos vyriausybė, atstovaujamos R. Adam, padedamo *avvocato dello Stato G. De Bellis*,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir W. Roels,

susipažinęs su 2009 m. kovo 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160; toliau – Šeštoji direktyva), 21 straipsnio 1 dalies c punkto ir fiskalinio neutralumo principo aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (toliau – *Staatssecretaris*) ir *Stadeco BV* (toliau – *Stadeco*) ginčą dėl apmokestinamojo asmens teisės ištaisyti suteiktą paslaugą gavėjui išrašytoje sąskaitoje fakturoje nurodytą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkte nurodyta, kad „paslaugų, susijusių su kultūra, menine, sportine, moksline, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokias

veiklos organizatori? darb?, ir tam tikrais atvejais papildom? paslaug? teikim? <...>, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“.

5 Min?tos direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad pagal vidaus sistem? PVM turi mok?ti „bet kuris asmuo, kuris s?skaitoje fakt?roje ar kitame jai lygiaver?iame dokumente išskiria (PVM)“.

Nacionalin?s teis?s aktai

6 Pagal 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokes?io ?statymo (Wet op de omzetbelasting, 1968 m. *Staatsblad*, Nr. 329, toliau – 1968 m. ?statymas) pagrindin?je byloje nagrin?jamais mokestiniais metais galiojusios redakcijos 1 straipsnio 1 dalies a punkt? „prid?tin?s vert?s mokestis“ yra mokestis, kuriuo apmokestinamas <...> neperžengiant verslininko ?mon?s veiklos rib? Nyderlanduose ?vykdytas prek? tiekimas ir paslaug? teikimas“.

7 1968 m. ?statymo 6 straipsnio 2 dalies c punkto 1 papunktyje nurodyta, kad „paslaug?, susijusi? su <...> kult?rine, menine, sportine, mokslinė, švietimo, pramog? ir kitokia panašia veikla <...> suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur ši veikla ar darbai faktiškai vykdomi“.

8 1968 m. ?statymo 12 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokest? renka prekes tiekiantis ar paslaugas teikiantis verslininkas“.

9 1968 m. ?statymo 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „per mokestinius metus mok?tinu tap?s mokestis turi b?ti sumok?tas deklaracijos pagrindu“.

10 1968 m. ?statymo 37 straipsnyje numatyta, kad „bet kuriam asmeniui, s?skaitoje fakt?roje kokių nors b?du nurodžiusiam apyvartos mokest?, kurio jis neprivalo mok?ti pagal joki? kit? nuostat?, išskyrus š? straipsn?, šis mokestis tampa privalomas s?skaitos fakt?ros išrašymo dien?; jis turi sumok?ti š? mokest? pagal 14 straipsn?“.

11 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu ir, kaip patikslino Nyderland? vyriausyb?, remdamosi *Staatssecretaris* nurodymais, Nyderland? mokes?i? institucijos apyvartos mokes?io ištaisymo tikslu reikalavo asmens, išrašiusio s?skait? fakt?r? su klaidingai nurodytu šiuo mokes?iu, ištaisyti j? išrašant suteikt? paslaug? gav?jui nauj? s?skait? fakt?r? arba išduodant jam kredito pažym?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Stadeco* yra Nyderlanduose ?steigta ?mon?, kuri ver?iasi mugi? ir parod? stend? nuoma, statymu ir demontavimu.

13 1993–1995 m. *Stadeco* Vokietijoje ir tre?iosiose šalyse teik? paslaugas *Economische Voorlichtingsdienst* (Ekonomin?s informacijos tarnyba, toliau – EVD), viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos prie Nyderland? ekonomikos ministerijos, užsakymu. EVD naudojo *Stadeco* paslaugomis vykdant išimtinai apyvartos mokes?iu Nyderlanduose neapmokestinam? veikl? ir, kaip viešosios teis?s reglamentuojamos institucijos dalis, netur?jo teis?s ? šio mokes?io atskait?.

14 Už min?tas paslaugas, suteiktas už Nyderland? rib?, išrašytose s?skaitose fakt?rose buvo nurodomos mok?tinų apyvartos mokes?io sumos, kurios b?t? taikomos Nyderlanduose suteiktoms analogiškoms paslaugoms. EVD apmok?jo visas šias s?skaitas, o *Stadeco* Nyderlanduose sumok?jo nurodytus mokes?ius.

15 1996 m. mokes?i? institucijos praneš? *Stadeco*, kad už nurodytas už Nyderland? rib?

suteiktas paslaugas ji neprival?jo mok?ti jokio apyvartos mokes?io Nyderlanduose. Gavusi š? pranešim?, *Stadeco* papraš? gr?žinti visus šiuo pagrindu sumok?tus mokes?ius, kuri? bendra suma siek? 230 314 NLG (104 512 EUR). Kadangi mokes?i? institucijos prašomam gr?žinimui nustat? s?lyg? ištaisyti EVD išrašytas s?skaitas fakt?ras, *Stadeco* joms nusiunt? šiuo tikslu išduotos kredito pažymos kopij?. V?liau jai buvo gr?žintos prašomos sumos.

16 Ta?iau 2000 m. atlikdamos patikrinim? mokes?i? institucijos nustat?, kad *Stadeco* neišdav? EVD kredito pažymos, neištais? s?skait? fakt?r? ir negr?žino jai joki? sum?. D?l šios priežasties mokes?i? institucijos nusiunt? *Stadeco* sprendim? d?l vis? jai gr?žint? mokes?i? išieškojimo.

17 Atmetus d?l šio sprendimo išieškoti pateikt? *Stadeco* skund?, šiai pavyko pasiekti, kad *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas) panaikint? min?t? sprendim?. Šis teismas nusprend?, kad nagrin?jamu atveju klaid? s?skaitose fakt?rose ištaisyimas nebuvo esminis, nesant jokio pavojaus prarasti mokestines pajamas, nes d?l EVD pob?džio nekilo jokia teis? ? apyvartos mokes?io atskait?.

18 *Staatsecretaris* padav? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden* d?l *Gerechtshof te 's-Gravenhage* sprendimo. Jis teigia: kadangi *Stadeco* nesilaik? klaid? s?skaitose fakt?rose ištaisyimo s?lyg?, ji neturi teis?s pasilikti gr?žinto apyvartos mokes?io.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano: kadangi pagal PVM reglamentuojan?ias materialias taisykles nagrin?jam? paslaug? suteikimo vieta buvo už Nyderland? rib?, sprendimas išieškoti gal?jo b?ti grindžiamas tik 1968 m. ?statymo 37 straipsniu, kuriuo ? Nyderland? teis? perkeliamas Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktas.

20 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni? d?l mokes?i? skolos atsiradimo pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkt? s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens ?sisteigimo valstyb?je nar?je, jeigu ši? s?skait? fakt?r? atitinkan?i? paslaug? suteikimo vieta pagal bendr? PVM sistem? laikoma esan?ia kitoje valstyb?je nar?je.

21 Jei taip b?t?, šiam teismui taip pat kyla klausimas, ar mokes?i? skolos likvidavimas gali priklausyti nuo nagrin?jamos s?skaitos fakt?ros ištaisyimo, jei suteikt? paslaug? gav?jas neturi teis?s ? perkant sumok?t? mokes?i? atskait?. Šiuo klausimu teismas mano, kad negalima iš anksto paneigti, jog valstyb?s nar?s turi teis? numatyti tokias s?lygas, kad b?t? užkirstas kelias nepagr?stam praturt?jimui.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <...> 21 straipsnio 1 dalies pradži? ir c punkt? reikia aiškinti taip, kad s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens gyvenamosios ar ?sisteigimo vietos valstyb?je nar?je nereikia mok?ti PVM, kai šis asmuo s?skaitoje fakt?roje nurod? PVM sum? už paslaug?, kuri pagal bendr? (PVM) sistem? laikoma suteikta kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je?

2. Jei atsakymas b?t? neigiamas, ar tuo atveju, kai Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta s?skaita fakt?ra išrašoma paslaug? gav?jui, kuris neturi teis?s ? PVM atskait? (taigi nekyla mokestini? pajam? praradimo gr?sm?s), valstyb?s nar?s turi teis? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto ir pagal min?t? nuostat? mok?tinu tapusio PVM ištaisyim? susieti su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo turi išrašyti savo klientui nauj? s?skait? fakt?r?, kurioje nenurodomas PVM?“

D?l prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

23 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad pagal ši? nuostat? s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens gyvenamosios ar ?sisteigimo vietos valstyb?je nar?je nereikia mok?ti PVM, kai šis asmuo s?skaitoje fakt?roje nurod? PVM už paslaug?, kuri pagal Šešt?j? direktyv? laikoma suteikta kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je.

24 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažym?ti, kad, priešingai nei teigia *Stadeco*, aplinkyb?, jog Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte siekiama apibr?žti tik asmenis, kuriems tenka prievol? mok?ti PVM „pagal vidaus sistem?“, o pagrindin?je byloje *Stadeco* teik? EVD nagrin?jamas paslaugas ne Nyderland? teritorijoje, neužkerta kelio taikyti šios nuostatos c punkto pagrindin?s bylos faktams.

25 Pirma, kaip generalin? advokat? pažym?jo savo išvados 12 punkte, iš Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies ir 21 straipsnio 2 dalies matyti, kad žodžiai „pagal vidaus sistem?“ apima vis? Europos bendrijos teritorij?, kaip apibr?žta Šeštosios direktyvos 3 straipsnyje.

26 Antra, reikia pabr?žti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, jog bet kuris asmuo, kuris s?skaitoje fakt?roje ar kitame jai lygiaver?iame dokumente išskiria PVM, privalo mok?ti š? mokest?. Konkre?iai kalbant, toks asmuo privalo mok?ti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM, neatsižvelgiant ? joki? pareig? mok?ti j? už PVM apmokestinam?j? sandor? (šiuo klausimu žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C?342/87, Rink. p. 4227, 19 punkt?; 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C?454/98, Rink. p. I?6973, 53 punkt? bei 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, Rink. p. I?2425, 23 punkt?).

27 D?I šios priežasties, skirtingai nei iš PVM apmokestinamo sandorio galimos atsirasti mokes?i? skolos atveju, paslaug?, už kurias išrašyta s?skaita fakt?ra, suteikimo vieta n?ra svarbi Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte numatytai mokes?i? skolai atsirasti, nes pastaruoju atveju ši skola atsiranda tik d?I PVM nurodymo s?skaitoje fakt?roje.

28 Nustatant, kad s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM privalu mok?ti neatsižvelgiant ? joki? pareig? mok?ti j? už PVM apmokestinam?j? sandor?, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktu siekiama išvengti mokestini? pajam? praradimo gr?sm?s, kuri? gali sukelti Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatyta teis? ? atskait? (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 57 ir 61 punktus; 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C?78/02– C?80/02, Rink. p. I?13295, 50 ir 53 punktus bei min?to sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken* 23 punkt?).

29 Iš tikr?j?, net jei min?t? teis? ? atskait? galima ?gyvendinti tik mokes?i? už PVM apmokestinam?j? sandor? atžvilgiu (žr. min?to sprendimo *Genius* 13 punkt?), mokestini? pajam? praradimo gr?sm? iš esm?s n?ra visiškai pašalinama, kol s?skaitos fakt?ros su klaidingai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti tokios teis?s ?gyvendinimo tikslu, remdamasis Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktu (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 57 punkt?).

30 Remiantis šia nuostata, kai apmokestinamasis asmuo turi minėtos direktyvos 22 straipsnio 3 dalį atitinkančią sąskaitą faktūrą, jis gali mokesčių institucijoje pasinaudoti teise PVM atskaitę. Tačiau, kaip pažymėjo Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės, negalima atmesti galimybių, kad aplinkybės ir sudėtingi teisiniai santykiai neleis mokesčių administracijai tinkamu laiku nustatyti, kad teise PVM atskaitę negalima pasinaudoti kitais pagrindais.

31 Kadangi mokestinis pajamų praradimo rizika, kuri gali sukelti sąskaitos faktūros adresato pasinaudojimas teise PVM atskaitę, tenka valstybei narei, kuriai priskirtinas atitinkamoje sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM, remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktu PVM turi būti sumokėtas šioje valstybėje narėje.

32 Šiuo klausimu reikėtų patikslinti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, kurioje valstybėje narėje turi būti sumokėtas konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM. Šiam vertinimui gali būti svarbu, be kita ko, nurodytas mokesčių tarifas, valiuta, kuria išreikšta mokėtina suma, sąskaitoje faktūroje vartojama kalba, atitinkamos sąskaitos faktūros turinys ir kontekstas, ši sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir suteiktą paslaugą gavėjo įsisteigimo vietos bei elgesys.

33 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktu reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą PVM turi būti sumokėtas valstybėje narėje, kuriai priskirtinas sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavertame dokumente nurodytas PVM, net jei atitinkamas sandoris nebuvo apmokestintas šioje valstybėje narėje. Atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, kurios valstybės narės PVM atitinka konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM. Šiam vertinimui gali būti svarbu, be kita ko, nurodytas mokesčių tarifas, valiuta, kuria išreikšta mokėtina suma, sąskaitoje faktūroje vartojama kalba, atitinkamos sąskaitos faktūros turinys ir kontekstas, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir suteiktą paslaugą gavėjo įsisteigimo vietos bei elgesys.

Dėl antrojo klausimo

34 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar fiskalinio neutralumo principui prieštarauja tai, kad valstybė narė, kuriai PVM mokėtinas tik todėl, kad jis per klaidą buvo nurodytas išrašytoje sąskaitoje faktūroje, PVM ištaisymą susieja su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteiktą paslaugą gavėjui ištaisyti sąskaitą faktūrą, kurioje nenurodomas šis PVM, jeigu paslaugą gavėjas neturi teisės PVM atskaitę, taigi nekyla mokestinis pajamų praradimo grėsmė.

35 Šiuo klausimu primintina, kad Šeštojoje direktyvoje aiškiai nenumatytas atvejis, kai PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas per klaidą, nors jo mokėti neprivalu už šiuo mokesčiu apmokestinamąjį sandorį. Tai reiškia, kad tol, kol Bendrijos teisės aktų leidėjas užpildys šią spragą, sprendimo turi ieškoti valstybės narės (minėtu sprendimu *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 48 ir 49 punktai bei *Karageorgou ir kt.* 49 punktas).

36 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybių pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokesčių, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo žinodamas, kad jis yra sąžiningas (minėto sprendimo *Genius* 18 punktas).

37 Tačiau kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinio pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokesčių galima būtų ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio ištaisymo sieti su ši

s?skait? fakt?r? i?ra?iusio asmens s??žiningumu (žr. min?t? sprendim? *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 58 punkt? ir *Karageorgou ir kt.* 50 punkt?).

38 Be to, toks i?taisyimas negali priklausyti nuo mokes?i? institucij? diskrecijos (min?to sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 68 punktas).

39 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad priemon?s, kuri? valstyb?s nar?s gali imtis siekdamas užtikrinti teising? mokes?io surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui, neturi viršyti to, kas yra b?tina šiems tikslams pasiekti. Tod?l jos negali b?ti naudojamos taip, kad kelt? gr?sm? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teis?s aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (pagal analogij? žr. min?to sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 59 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

40 Taigi, jei ne?manoma arba pernelyg sud?tinga susigr?žinti PVM d?l prašymams sugr?žinti mokes?ius pateikti nustatyt? s?lyg?, pagal min?tus principus iš valstybi? nari? galima reikalauti numatyti priemones ir proced?rin? tvark?, b?tinas tam, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest? (šiuo klausimu ir pagal analogij? žr. min?to sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken* 41 punkt?).

41 Iš pagrindin?s bylos aplinkybi? aišku, kad Nyderland? mokes?i? institucijos, remdamosi *Staatssecretaris* bendraisiais nurodymais šiuo klausimu, nustat? *Stadeco* sumok?tam PVM i?taisyti s?lyg? pataisyti jos EVD i?rašytas s?skaitas fakt?ras ar i?rašyti naujas s?skaitas fakt?ras nenurodant PVM, ar išduoti kredito pažym?.

42 Kadangi tiek i?taisyta s?skaita fakt?ra, tiek kredito pažyma suteikt? paslaug? gav?jui aiškiai leidžia suprasti, kad atitinkamoje valstyb?je nar?je neprivalu mok?ti jokio PVM ir tod?l šis paslaug? gav?jas neturi teis?s ? PVM atskait?, pripažintina, kad tokia s?lyga iš esm?s leidžia išvengti mokestini? pajam? praradimo gr?sm?s. Be to, reikia konstatuoti, kad d?l šios s?lygos min?to mokes?io gr?žinimas nepriklauso nuo mokes?i? institucij? diskrecijos.

43 Be to, nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar pagrindin?je byloje *Stadeco* ?rod?, jog pati tinkamu laiku visiškai pašalino mokestini? pajam? praradimo gr?sm?, Teisingumo Teismas, siekdamas pateikti šiam teismui nauding? atsakym?, vis d?lto gali pateikti jam visas, jo manymu, reikalingas nuorodas (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *MOTOE*, C?49/07, Rink. p. I?0000, 30 punkt? ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C?414/07, Rink. p. I?0000, 33 punkt?).

44 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *Stadeco* Nyderland? mokes?i? institucijoms pateikt? EVD išduotos kredito pažymos kopij?, ta?iau iš tikr?j? *Stadeco* neišdav? šios pažymos ir neištais? pagrindin?je byloje nagrin?jam? s?skait? fakt?r?.

45 Faktiškai aišku, kad pagrindin?je byloje mokestini? pajam? praradimo gr?sm? išnyksta tik d?l dvejopos aplinkyb?s, t. y. pirma, d?l EVD turimo viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos statuso ir, antra, d?l to, kad EVD naudojosi *Stadeco* paslaugomis išimtinai apyvartos mokes?iu Nyderlanduose neapmokestinamai veiklai, neatsirado teis? ? šio mokes?io atskait?.

46 Vis d?lto, kaip buvo pažym?ta šio sprendimo 30 punkte, negalima visiškai atmesti galimybi?, kad aplinkyb?s ir sud?tingi teisiniai santykiai neleis mokes?i? administracijai tinkamu laiku nustatyti, kad d?l ši? priežas?i? negalima pasinaudoti teise ? atskait?.

47 Tokiomis aplinkybomis darytina išvada, kad s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodytam PVM ištaisyti nustatyta s?lyga ištaisyti ši? s?skait? fakt?r? iš esm?s neviršija to, kas b?tina pasiekti tiksl? visiškai pašalinti mokestini? pajam? praradimo gr?sm?.

48 Be to, kadangi iš pagrindin?s bylos aplinkybi? matyti, kad Nyderland? mokes?i? institucijos PVM ištaisymui, atrodo, taip pat taiko reikalavim?, kad atitinkam? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo gr?žint? jo suteikt? paslaug? gav?jui nepagr?stai sumok?t? mokest?, reik?t? priminti, jog Bendrijos teis? nedraudžia, kad pagal nacionalin? teis?s sistem? b?t? neleidžiama gr?žinti nepagr?stai surinkt? mokest?, jei tai lemt? teis? ? š? gražinim? turin?i? asmen? nepagr?st? praturt?jim? (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?309/06, Rink. p. I?2283, 41 punktą ir nurodyta teismo praktika).

49 Ta?iau nepagr?sto praturt?jimo, kur? apmokestinamajam asmeniui gali sukelti Bendrijos teis?s poži?riu nepagr?stai surinko mokes?io gr?žinimas, egzistavimas ir apimtis gali b?ti nustatyti tik atlikus analiz?, kurioje atsižvelgiama ? visas reikšmingas aplinkybes (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Marks & Spencer* 43 punkt?).

50 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad toki? analiz? turi atlikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Šiuo tikslu gali b?ti svarbu, ar *Stadeco* ir EVD sudarytose sutartyse buvo nurodytas fiksuotas atlygis už suteiktas paslaugas, ar tik bazin?s sumos, kurios prireikus b?t? didinamos ?traukiant mok?tinus mokes?ius. Pirmuoju atveju gali neb?ti *Stadeco* nepagr?sto praturt?jimo.

51 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad fiskalinio neutralumo principas iš esm?s nedraudžia valstybei narei, kuriai PVM mok?tinas tik tod?l, kad jis per klaid? buvo nurodytas išrašytoje s?skaitoje fakt?roje, susieti PVM ištaisym? su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteikt? paslaug? gav?jui ištaisyti s?skait? fakt?r?, kurioje šis PVM nenurodomas, jei šis apmokestinamasis asmuo tinkamu laiku visiškai nepašalino mokestini? pajam? praradimo gr?sm?s.

D?l bylin?jimosi išlaid?

52 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 (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 21 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal šią nuostatą pridėtinės vertės mokestis turi būti sumokėtas valstybėje narėje, kuriai priskirtinas sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavertame dokumente nurodytas pridėtinės vertės mokestis, net jei atitinkamas sandoris nebuvo apmokestintas šioje valstybėje narėje. Atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, kurios valstybės narės pridėtinės vertės mokestis atitinka konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodytas pridėtinės vertės mokestis. Šiam vertinimui gali būti svarbu, be kita ko, nurodytas mokesčio tarifas, valiuta, kuria išreikšta mokėtina suma, sąskaitoje faktūroje vartojama kalba, atitinkamos sąskaitos faktūros turinys ir kontekstas, sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens ir suteiktų paslaugų gavėjo steigimo vietos bei elgesys.

2. Fiskalinio neutralumo principas iš esmės nedraudžia valstybei narei, kuriai pridėtinės vertės mokestis mokėtinas tik todėl, kad jis per klaidą buvo nurodytas išrašytoje sąskaitoje faktūroje, susieti pridėtinės vertės mokesčio ištaisymą su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteiktų paslaugų gavėjui ištaisyti sąskaitų faktūrą, kurioje šis mokestis nenurodomas, jei šis apmokestinamasis asmuo tinkamu laiku visiškai nepašalino mokestinių pajamų praradimo grėsmės.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.