

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. sausio 31 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Mokesčių neutralumo principas – Teisės atskaita – Nepripažinimas – 203 straipsnis – PVM nurodymas saskaityje faktoroje – Pareiga mokėti – Apmokestinamojo sandorio buvimas – Saskaity faktoro išrašiusio asmens ir jos gavėjo vienodas vertinimas – Būtinybė“

Byloje C-642/11

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2011 m. gruodžio 2 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Stroy trans EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einanti R. Silva de Lapuerta, teisėjai K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ir T. von Danwitz (pranešėjas)

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, atstovaujamo S. Zlateva,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir D. Drambozova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

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

priima šį

Sprendimą

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) aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Stroy trans EOOD* (toliau – *Stroy trans*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) ginčą dėl šio direktoriaus atsisakymo suteikti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) motyvuojant tuo, kad neįrodytas pirkimo sandorio faktas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal šios direktyvos 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose sąlygose;

2) „Prievoles apskaičiuoti PVM“ atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį statymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

5 Pagal Direktyvos 2006/112/EB 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

6 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

7 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

8 Direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, 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;

<...>“

9 Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies „Apmokestinamąjį asmenį ir tam tikrą neapmokestinamąjį asmenį prievolės“ 1 skyriaus „Prievolė sumokėti PVM“ 1 skirsnio „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“ 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje.“

Bulgarijos teisė

10 Pagal pagrindinį je byloje taikytinos redakcijos įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūtio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalį „teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą neatsiranda, jeigu jis buvo klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje“.

11 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokestį moka pagal šį įstatymą registruotas mokesčių mokėtojas, kuris atlieka apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą <...>“.

12 Pagal ZDDS 85 straipsnį PVM moka kiekvienas asmuo, kuris šį mokestį nurodo sąskaitoje faktūroje.

13 ZDDS 113 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis tiekėjas privalo išrašyti sąskaitą faktūrą dėl jo patiektų prekių ar suteiktų paslaugų arba gaudamas išankstinį apmokėjimą iki tiekimo <...>

2. Sąskaita faktūra išrašoma bent dviem egzemplioriais, kurių vienas skirtas tiekėjui, o kitas – gavėjui.“

14 Pagal ZDDS 115 straipsnio 1 dalį pasikeitus tiekimo apmokestinamajai vertei arba tiekimo, dėl kurio išrašyta sąskaita faktūra, atšaukimo atveju tiekėjas privalo išrašyti pranešimą prie sąskaitos faktūros.

15 ZDDS 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Draudžiama taisyti ir papildyti sąskaitas faktūras ir pranešimus prie jų. Klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai anuliuojami ir jų vietoje išrašomi nauji.

<...>

3. Klaidingai parengtais dokumentais laikomos ir sąskaitos faktūros bei pranešimai prie jų, kur nurodytas mokestis, jei jis neturėjo būti nurodytas.

4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiekėjo ar gavėjo buvo įtraukti į apskaitą, juos anuliuojant kiekviena šalis surašo protokolą, kuriame nurodoma:

- 1) anuliavimo pagrindas;
- 2) anuliuojamo dokumento numeris ir data;
- 3) naujo dokumento numeris ir data;
- 4) kiekvienos šalies protokolą surašiusio asmens parašas.

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 *Stroy trans* ?registruota pagal ZDDS ir jos pagrindin? veikla buvo prekio vežimas autotransportu ir mechanin?s paslaugos pasitelkiant specialio? technik?. 2009 m. ši bendrov? atskait? pirkimo PVM pagal kelias s?skaitas fakt?ras d?l dyzelinio kuro tiekimo, kurias išraš? *Hadzhi 98 EOOD* ir *Dieseltrans-73 EOOD* (toliau – *Dieseltrans-73*).
- 17 Mokes?io administratorius patikrino šias dvi bendroves ir j? ankstesnius tiek?jus. Per šiuos patikrinimus pateikti kai kurie reikalauti dokumentai.
- 18 Atlik?s patikrinimus mokes?io administratorius nusprend?, kad iš pateikt? dokument? ne?manoma nustatyti degal? pirkimo ir pardavimo eigos ir kad pagal gin?ijamas s?skaitas fakt?ras faktiškai nebuvo atlikti tiekimai, todėl ne?vykdytos s?lygos, b?tinios teisei ? pirkimo PVM atskait? atsirasti. Taigi mokes?io administratorius nusiunt? *Stroy trans* tikslinam?j? pranešim? apie mokes?io dyd?, kuriuo neleido atskaityti 42 759,22 BGN dydžio PVM, ir nustat? delspinigius (toliau – gin?ijamas tikslinamasis pranešimas apie mokes?io dyd?).
- 19 *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* 2011 m. vasario 28 d. sprendimu patvirtinus gin?ijam? tikslinam?j? pranešim? apie mokes?io dyd?, *Stroy trans* pateik? skund? *Administrativen sad Varna* ir nurod?, kad pagal nagrin?jamas s?skaitas fakt?ras tiekimai iš tikr?j? atlikti, todėl atsisakymas suteikti teis? ? atskait? nepagr?stas.
- 20 Nagrin?jant pagrindin? byl? buvo gauta teismo apskaitos ekspertiz?s išvada, kurioje nustatyta, kad, remiantis *Dieseltrans-73* apskaitos duomenimis, prieš kiekvien? pardavim? ji tur?jo reikiam? degal? kiek?.
- 21 Be to, *Stroy trans* pateik? tiek?jos *Dieseltrans-73* mokestinio patikrinimo akt? ir jai adresuot? tikslinam?j? pranešim? apie mokes?io dyd?, kurie buvo priimti anks?iau už gin?ijam? tikslinam?j? pranešim? apie mokes?io dyd?. Iš pateikt? dokument? matyti, kad *Dieseltrans-73* buvo atsisakyta suteikti teis? ? degal? pirkimo PVM atskait? iš dalies d?l to, kad atitinkami pardav?jai nepateik? ?rodym?, todėl reik?jo daryti išvad?, jog degalai *Dieseltrans-73* nebuvo patiekti, ir iš dalies d?l to, kad nepateikti pirkim? s?skait? fakt?r? originalai. Atvirkš?iai, d?l *Dieseltrans-73* deklaruoto degal? pardavimo PVM buvo nuspr?sta, kad „atlikus mokestin? patikrinim? n?ra pagrindo koreguoti atlikt? tiekim? apmokestinamosios vert?s ir apskai?iuoto PVM“.
- 22 *Stroy trans* teigia, kad grindžiant jos teis? ? atskait? nurodyt? tiekim? fakt? ?rodo min?tas jos tiek?jui *Dieseltrans-73* adresuotas tikslinamasis pranešimas apie mokes?io dyd?, nes mokes?io administratorius jame neištais? tiek?jo deklaruoto pardavimo PVM.
- 23 Anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) praktika d?l tiekimo fakto patvirtinimo apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise ? atskait?, tiek?jui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? n?ra vienoda. Dalis šio teismo kolegij? mano, kad toks pranešimas yra tik vienas iš ?rodym? ir pats savaime ne?rodo prekio tiekimo fakto. Kitos kolegijos mano, kad jei šiuo pranešimu tiek?jo s?skaitoje fakt?roje nurodytas PVM nebuvo ištaisyta, tai reiškia, kad pats mokes?io administratorius oficialiu dokumentu pripažino sandor? faktiškai ?vykdytu, o PVM už j? – teisingai apskai?iuotu.
- 24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad jis aiškina ZDDZ 85 straipsn?, kuriuo perkeltas Direktyvos 2006/112 203 straipsnis, kaip nustatant? specialio? pareig? mok?ti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM, nepaisant to, ar buvo pagrindas išrašyti s?skait? fakt?r?

ir apskaičiuoti PVM. Be to, jis mano: kadangi nacionalinėje teisėje numatyta, kad sąskaitas fakturas gali ištaisyti ar anuliuoti jas išrašęs asmuo, o mokesčių administratorius nenumatyta ištaisymo galimybės, apskaičiuotas PVM savaime tampa mokėtinas, o tikrinimą atliekant institucija neturi teisės jo ištaisyti.

25 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnė reikia aiškinti taip, kad asmens išrašytoje sąskaitoje fakturoje nurodytas PVM yra mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, ar buvo pagrindas jį nurodyti (tiesimo ar mokėjimo nevykdymas), taip pat šitaip, kad ZDDS taikymą prižiūrinčios institucijos neturi teisės ištaisyti asmens apskaičiuoto [PVM], nes pagal nacionalinę teisę ištaisyti sąskaitą faktūrą gali tik jį išrašęs asmuo?

2. Ar mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtumo lūkesčių apsaugos principus pažeidžia administracinė ir teismo praktika, kai vienai šaliai (sąskaitos faktūros gavėjai) tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį atsisakoma suteikti teisę į pirkimo [PVM] atskaitą, o kitos šalies (sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens) apskaičiuotas PVM neišaisomas tuo pačiu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį, jeigu:

- atliekant mokestinį patikrinimą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nepateikė jokių dokumentų,
- atliekant mokestinį patikrinimą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo pateikė dokumentus, tačiau jo tiekėjai nepateikė rodymų arba iš pateiktų rodymų negalima nustatyti prekės tiekimo ar paslaugų teikimo fakto,
- atliekant sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokestinį patikrinimą netikrinami ankstesni ginčytini grandinės tiekimai“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

26 Pateikdamas pirmąjį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnė reikia aiškinti taip, kad asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje fakturoje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimo faktą, ir ar vien iš aplinkybės, kad ši sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto PVM, galima daryti išvadą, kad šis administratorius pripažino tos sąskaitos faktūros atitiktą faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

27 Pirmiausia pažymėtina, kad nors šiame klausime minima sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokestinį skola mokesčių administratoriui, jis pateiktas nagrinėjant šio administratoriaus ir ginčijamą sąskaitą faktūrą gavėjo ginčą. Šis ginčas susijęs su šio gavėjo teise atskaityti pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, kuri buvo atsisakyta suteikti motyvuojant tuo, kad tos sąskaitos faktūros neatitiko apmokestinamąjį tiekimą fakto, o apmokestinamasis asmuo tai ginčija.

28 Ginčijamas sąskaitas fakturas išrašęs asmuo nėra šio ginčo šalis, todėl jo prievolė mokesčių administratoriui turi tik netiesioginę reikšmę šiam ginčui, nes šiam asmeniui skirtas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį pateiktas kaip apmokestinamąjį sandorį buvimo fakto rodymas.

29 Dėl prieš Direktyvos 2006/112 203 straipsnį galiojusios nuostatos, t. y. dėl 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), 21 straipsnio 1 dalies c punkto, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal šią nuostatą bet kuris asmuo, kuris suskaitoje faktoroje ar kitame jai lygiavertame dokumente išskiria PVM, privalo mokėti šį mokestį. Konkrečiai kalbant, toks asmuo privalo mokėti suskaitoje faktoroje nurodytą PVM, neatsižvelgiant, ar jokių pareigų mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorį (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, Rink. p. I-5295, 26 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

30 Tiesa, pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 63 straipsnius teisę atskaityti apskaičiuotą PVM paprastai siejama su apmokestinamojo sandorio faktiniu vykdymu (žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, Rink. p. I-4463, 24 ir 25 punktus) ir ši teisė neatsiranda dėl PVM, kuris pagal šios direktyvos 203 straipsnį mokėtinas tik todėl, kad yra nurodytas suskaitoje faktoroje (žr., be kita ko, 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, Rink. p. 4227, 13 ir 19 punktus ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 23 punktą).

31 Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo rizika iš esmės nėra visiškai pašalinta, nes suskaitos faktoros, kurioje nepagrįstai nurodytas PVM, gavėjas dar gali ją pasinaudoti atskaitai pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 29 punktą).

32 Šiomis aplinkybomis šios direktyvos 203 straipsnyje tvirtinta pareiga siekiama pašalinti mokestinių pajamų praradimo riziką, galinčią kilti dėl minėtos direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatytos teisės atskaitą (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 28 punktą).

33 Atsižvelgiant, ar šis tikslas, šios pareigos riboja galimybes, kuri turi būti numatyta valstybių narių vidaus teisės sistemose, ištaisyti bet kokį suskaitoje faktoroje klaidingai nurodytą mokestį, jei suskaitą faktorį išrašęs asmuo norėdavo savo sąžiningumą arba per protingą laiką visiškai pašalino mokestinių pajamų praradimo riziką (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Genius* 18 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 56–61 ir 63 punktus ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C-78/02–C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 punktą).

34 Atsižvelgiant, pirma, ar minėtas ištaisymo galimybes ir, antra, ar pavojus, kad suskaita faktora, kurioje nepagrįstai nurodytas PVM, bus pasinaudota teisei atskaitą gyvendinti, Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatytos pareigos negalima laikyti suteikiančia privalomam mokėjimui sankcijos pobūdį.

35 Be to, iš to, kas pasakyta, matyti, kad jei suskaitą faktorį išrašęs asmuo nesiremia nė viena iš šio sprendimo 33 punkte primintų suskaitoje faktoroje klaidingai nurodyto PVM ištaisymo galimybių, mokesčių administratorius, atlikdamas šio asmens mokestinį patikrinimą, neprivalo tikrinti, ar apskaičiuotas ir deklaruotas PVM atitinka šio asmens iš tikrųjų vykdytus apmokestinamuosius sandorius.

36 Nesant šios patikrinimo pareigos, vien iš aplinkybės, kad mokesčių administratorius neištaisė suskaitą faktorį išrašiusio asmens deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, jog šis administratorius pripažino, kad jo išrašytos suskaitos faktoros atitinka faktinius apmokestinamuosius sandorius.

37 Tačiau Sąjungos teise neužkertamas kelias kompetentingoms institucijoms tikrinti sandorį,

už kuriuos apmokestinamasis asmuo išraš? s?skaitas fakt?ras, buvimo fakt? ir prireikus tikslinti apmokestinamojo asmens deklaracij? pagrindu atsiradusi? mokestin? skol?. Tokio patikrinimo rezultatas, kaip ir s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens apskai?iuoto PVM deklaravimas ir sumok?jimas, yra aplinkyb?, ? kuri? turi atsižvelgti nacionalinis teismas, vertindamas apmokestinamojo sandorio, konkre?iu atveju suteikian?io s?skaitos fakt?ros gav?jui teis? ? atskait?, buvimo fakt?.

38 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip:

- asmuo, nurod?s PVM s?skaitoje fakt?roje, privalo j? mok?ti, neatsižvelgiant ? apmokestinamojo sandorio buvimo fakt?,
- vien iš aplinkyb?s, kad ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokes?io dyd? mokes?i? administratorius neištais? jo deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios s?skaitos fakt?ros atitikt? faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

D?l antrojo klausimo

39 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar mokes?i? neutralumo, proporcingumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nesuteikti s?skaitos fakt?ros gav?jui teis?s ? pirkimo PVM atskait?, jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.

40 Taigi keliamas klausimas, ar pagal S?jungos teis? reikalaujama, kad preki? tiekimo ar paslaug? teikimo faktas b?t? vienodai vertinamas ir s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens, ir jos gav?jo atžvilgiu.

41 Kiek tai susij? su s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM nesant apmokestinamojo sandorio vertinimu, iš Direktyvos 2006/112 matyti, kad du dalyvaujantys ?kio subjektai neb?tinai vertinami vienodai, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo jos neištais?, kaip matyti iš šio sprendimo 29–33 punkt?.

42 Iš tikr?j?, viena vertus, s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo privalo mok?ti joje nurodyt? PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio, kaip nurodyta Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje. Kita vertus, s?skaitos fakt?ros gav?jo teis? ? atskait? gali b?ti ?gyvendinta tik d?l mokes?i?, atitinkan?i? PVM apmokestinam?j? sandor?, kaip numatyta šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius.

43 Šiomis aplinkyb?mis mokes?i? neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybi? nari? numatyta ir šio sprendimo 33 punkte priminta galimybė ištaisyti bet kok? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rod? savo s?žiningum? arba per proting? laik? visiškai pašalino mokestini? pajam? praradimo rizik?.

44 Vadinasi, mokes?i? neutralumo principu nedraudžiama atsisakyti leisti s?skaitos fakt?ros gav?jui atskaityti pirkimo PVM, jei n?ra apmokestinamojo sandorio, net jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.

45 Kaip matyti iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, pagrindin?je byloje mokes?i? administratorius išvad? d?l apmokestinamojo sandorio nebuvimo padar? remdamasis, be kita ko, aplinkybe, kad tiek?jas ar jo tiek?jai nepateik? vis? per mokestin? patikrinim? reikalaut?

dokument?. Kadangi pareiškėja ginėja šį išvadą, nacionalinis teismas turi jį patikrinti ir laikydamasis nacionalinėje teisėje tvirtintą rodymų vertinimo taisyklę vertinti visus pagrindinės bylos duomenis ir faktines aplinkybes (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punktą ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 32 punktą).

46 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad kova su galimu sukaviimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 71 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 41 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 35 ir 36 punktus).

47 Taigi nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise atskaitų, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 55 punktą; minėtą sprendimą *Mahagében ir Dávid* 42 punktą ir *Bonik* 37 punktą).

48 Vis dėlto remiantis taip pat nusistovėjusia teismo praktika, su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės atskaitų sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo sukaviimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukaviimu PVM srityje (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 52 ir 55 punktus; minėtą sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus; *Mahagében ir Dávid* 47 punktą ir *Bonik* 41 punktą).

49 Be to, minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 61–65 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise PVM atskaitų, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sskaitų faktūrų už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, ar jis turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikinti, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ar nesukauija, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus.

50 Darytina išvada, kad nacionalinis teismas, kuris turi nuspręsti, ar konkrečiu atveju nebuvo apmokestinamojo sandorio, ir kuriame mokesčių administratorius rėmėsi sskaitų faktūrų išrašiusio asmens ar vienu iš jo tiekėjų padarytais pažeidimais, kaip antai apskaitos trūkumais, turi užtikrinti, kad vertinant rodymus nebūtų paneigta šio sprendimo 48 punkte primintos teismo praktikos prasmė, o sskaitos faktūros gavėjas nebūtų netiesiogiai verčiamas tikrinti savo kontrahento, nes jis to daryti neprivalo.

51 Jei esant tokiai situacijai, kaip antai susiklosčiusiai pagrindinėje byloje, suteikti teisę atskaitų atsisakyta taikant Direktyvą 2006/112 ir paisant šio sprendimo 47–50 punktuose nurodytą reikalavimą, niekas neleidžia manyti, kad toks atsisakymas prieštarauja proporcingumo ir teisėtumo iokesčių apsaugos principams.

52 Atsižvelgiant į nurodytus argumentus, antrąjį klausimą reikia atsakyti: mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtumo iokesčių apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama nesuteikti sskaitos faktūros gavėjui teisės į pirkimo PVM atskaitų nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei šis sskaitų faktūrų išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčių dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas. Tačiau jeigu, atsižvelgiant į sskaitų faktūrų išrašiusio asmens ar anksčiau už sandorą, kuriuo grindžiama teisė

? atskait?, padaryt? suk?iavim? ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai ne?vykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinimus, kuri? jis neprivalo atlikti, reikia ?rodyti, kad šis gav?jas žinojo ar tur?jo žinoti, jog min?tas sandoris susij?s su suk?iavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?I bylin?jimosi išlaid?

53 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. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip:

- **asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokest? s?skaitoje fakt?roje, privalo j? mok?ti, neatsižvelgiant ? apmokestinamojo sandorio buvimo fakt?,**
- **vien iš aplinkyb?s, kad ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokes?io dyd? mokes?i? administratorius neištais? jo deklaruoto prid?tin?s vert?s mokes?io, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios s?skaitos fakt?ros atitikt? faktiniam apmokestinamajam sandoriui.**

2. Mokes?i? neutralumo, proporcingumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama nesuteikti s?skaitos fakt?ros gav?jui teis?s ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas prid?tin?s vert?s mokestis nebuvo ištaisytas. Ta?iau jeigu, atsižvelgiant ? s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens ar anks?iau už sandor?, kuriuo grindžiama teis? ? atskait?, padaryt? suk?iavim? ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai ne?vykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinimus, kuri? jis neprivalo atlikti, reikia ?rodyti, kad šis gav?jas žinojo ar tur?jo žinoti, jog min?tas sandoris susij?s su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.