

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-643/11

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

**LVK – 56 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:

- LVK – 56 EOOD, atstovaujamos advokat P. Bakalova,
- 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

**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) aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant LVK – 56 EOOD (toliau – LVK) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“* – Varna pri Tsentralno upravlentie 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 39 konstatuojamąją dalį: „kadangi būtina suderinti mokesčio atskaitos taisykles tiek, kiek jos daro įtaką faktiškai surenkamoms sumoms; kadangi atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse“.

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

5 Pagal šios direktyvos 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisės sąlygos;

2) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį statymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.“

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

7 Šios direktyvos 73 straipsnyje nustatyta, kad „prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas“.

8 Pagal minėtos direktyvos 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

9 Direktyvos 2006/112 168 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.“

10 Šios direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisę 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;

<...>“

11 Pagal minėtos direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo teisę PVM atskaitai gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinų per atitinkamą mokestiną laikotarpį, atima visų PVM sumų, kurios atskaitai per tą patį laikotarpį jis gijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį“.

12 Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų 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 pridėtinąs vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.“

13 Šios direktyvos 273 straipsnyje, esančiame tos pačios XI antraštinės dalies 7 skyriuje „vairios nuostatos“, nurodyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdumus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

14 Pagal minėtos direktyvos 395 straipsnio 1–3 dalis:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.

Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, bendroms mokestinėms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.

2. Valstybės narės, norinti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, siunčia paraišką Komisijai ir jai suteikia visą būtiną informaciją. Jei Komisija mano, kad ji neturi visos būtinų informacijos, ji kreipiasi į suinteresuotą valstybės narę per du mėnesius nuo paraiškos gavimo dienos ir nurodo, kokios papildomos informacijos reikia.

Kai Komisija turi visą informaciją, kurios, jos nuomone, reikia prašymo vertinimui, apie tai ji per vieną mėnesį praneša prašymą pateikusiai valstybei narei ir perduoda prašymą originalo kalba kitoms valstybėms narėms.

3. Per tris mėnesius nuo 2 dalies antroje pastraipoje nurodyto informavimo Komisija pateikia Tarybai arba atitinkamą pasiūlymą, arba, jei ji nepitaria prašomai nukrypti leidžiančiais nuostatai,

komunikat?, kuriame išdėsto savo nepritarimo priežastis.“

### *Bulgarijos teis?*

15 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 sumokėti pirkimo PVM atskaitę neatsiranda, jeigu jis buvo klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje“.

16 Pagal ZDDS 71 straipsnio 1 punktą apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, jei dėl jo įsigyti prekės arba paslaugos jis turi mokesčio dokumentą, išduotą pagal 114 ir 115 straipsnius reikalavimus, kuriame PVM, susijęs su apmokestinamajam asmeniui patiektomis prekėmis ir suteiktomis paslaugomis, išskirtas atskiroje eilutėje.

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

18 Pagal ZDDS 85 straipsnį PVM moka kiekvienas asmuo, kuris PVM nurodo mokesčiame dokumente, numatyta ZDDS 112 straipsnyje, t. y. sąskaitoje faktūroje.

19 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, išskyrus atvejus, kai tiekimas patvirtinamas protokolu pagal 117 straipsnį.

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

20 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.

21 PVM įstatymo 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, jeigu jis neturėjo būti nurodytas.

4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiekėjo ar gavėjo buvo traukti 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.

<...>“

## **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

22 LVK, žemės ūkio produkcijos gamintojas, 2007 m. rugsėjo ir spalio mėn. atskaitė pirkimo PVM pagal įvairias su prekų tiekimu susijusias sąskaitas faktūras, kurias išrašė atitinkamai REYA – 96 OOD (toliau – REYA) ir SITI GRUP 76 DZZD (toliau – SITI GRUP), kurios jau nebūna registruotos kaip PVM apmokestinamieji asmenys. Pagal visas šias sąskaitas faktūras buvo atsiskaityta grynais pinigais ir jos visos buvo įtrauktos į LVK apskaitą. Taip pat neginėjama, kad atitinkami tiekimai buvo įrašyti į šią tiekėjų pardavimo žurnalą.

23 Mokesčių administratorius atliko dviejų tiekėjų kryžminį patikrinimą. Per šiuos patikrinimus jis pareikalavo pateikti tam tikrus dokumentus, susijusius su, be kita ko, patiektų prekių kilmės ir tiekimo įvykdymu. Tiekėjos neįvykdė šio prašymo per nustatytą terminą.

24 Mokesčių administratoriui paprašius pateikti įrodymą dėl faktinio nagrinėjamo tiekimo įvykdymo, LVK pateikė važtaraščius, svėrimo dokumentus ir išvežimo deklaracijas, kuriose vis dėlto buvo klaidų.

25 Mokesčių administratorius priėjo prie išvados, kad nebuvo galima nustatyti, kad tiekimas, dėl kurio išduotos sąskaitos faktūros, buvo įvykdytas, todėl PVM buvo neteisingai nurodytas nagrinėjamose sąskaitose faktūrose. Taigi 2010 m. gruodžio 20 d. jis pateikė LVK tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį, kuriuo atsisakyta suteikti teisę į atskaitą pagal šias sąskaitas faktūras (toliau – ginijamas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį).

26 *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* 2011 m. vasario 18 d. sprendimu patvirtinus ginijamą tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį, LVK pateikė skundą *Administrativen sad Varna* ir nurodė, kad pagal nagrinjamąs sąskaitas faktūras tiekimai iš tikrųjų atlikti, todėl atsisakymas suteikti teisę į atskaitą nepagrįstas.

27 Nagrinėjant pagrindinę bylą prie bylos medžiagos buvo pridėti du tikslinamieji pranešimai apie mokesčio dydį, pateikti atitinkamai REYA ir SITI GRUP. Šie pranešimai buvo parengti prieš ginijamą tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį ir jie yra susiję su pagrindinėje byloje nagrinjamu laikotarpiu. Iš minėtų pranešimų matyti, kad mokesčių administratorius nustatė, jog nereikia tikslinti apmokestinamosios vertės ir PVM, apskaičiuoto už REYA ir SITI GRUP atliktą tiekimą.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad turi įvertinti, ar apmokestinimo pirkimo PVM momentas yra pakankamai nustatytas, turint omenyje, kad mokesčių administratorius atsisakymą suteikti teisę į atskaitą grindė tuo, jog LVK tiekėjos nepateikė reikalaujamų dokumentų, o LVK, kaip ginijamą prekių gavėjos, pateiktuose dokumentuose tam tikra informacija nebuvo nurodyta ar nurodyta neteisingai. Norėdamas tai įvertinti minėtas teismas klausia, kokia yra LVK tiekėjoms pateiktų tikslinamųjų pranešimų apie mokesčio dydį reikšmė Sąjungos teisės atžvilgiu ir ar tuo remiantis galima daryti išvadą, kad mokesčių administratorius pripažino, jog nagrinjamos sąskaitos faktūros atitinka faktiškai įvykdytus apmokestinamuosius sandorius.

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

„1. Ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnis taikomas visiems PVM neteisingo apskaičiavimo

atvejams, ?skaitant atvejus, kai s?skaita fakt?ra su joje nurodytu PVM buvo i?ra?yta ne?vykus apmokestinimo momentui? Jei ? š? klausim? bus atsakyta teigiamai, ar pagal Direktyvos 2006/112 203 ir 273 straipsnius reikalaujama, kad valstyb?s nar?s ai?skiai nustatyt?, kad s?skaitoje fakt?roje, pagal kuri? ne?vykdytas tiekimas, nurodytas PVM tampa mok?tinas, ar vis d?lto pakanka perkelti bendr? [min?tos] direktyvos taisykl?, kad mokest? privalo mok?ti kiekvienas asmuo, kuris nurodo j? s?skaitoje fakt?roje?

2. Ar atsi?velgiant ? Direktyvos 2006/112 39 konstatuojam?j? dal? ir siekiant užtikrinti pirkimo PVM atskaitos tikslum? pagal jos 73, 179 ir 203 straipsnius reikalaujama, kad jei PVM s?skaitoje fakt?roje nurodytas ne?vykus apmokestinimo momentui, mokes?i? administratorius turi patikslinti apmokestinam?j? vert? ir apskai?iuot? mokest??

3. Ar Direktyvos 2006/112 395 straipsnyje nurodytos specialiosios priemon?s gali pasireikšti mokestine praktika, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai mokes?i? administratorius, siekdamas kontroliuoti pirkimo PVM atskait?, tikrina tik atlikt? atskait?, o mokestis d?l atlikt? tiekim? laikytinas mok?tinu vien tod?l, kad jis nurodytas s?skaitoje fakt?roje? Jei ? š? klausim? bus atsakyta teigiamai, ar pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsn? leidžiama d?l to paties tiekimo vien? kart? rinkti PVM iš tiek?jo ar paslaug? teik?jo, nes jis nurod? PVM s?skaitoje fakt?roje, o antr? kart? – iš prek? ar paslaug? gav?jo, nesuteikiant jam teis?s ? mokes?io atskait?, ir kokiais atvejais?

4. Ar PVM kumulavimo draudim? ir teisinio saugumo, vienodo poži?rio ir mokes?i? neutralumo principus pažeidžia mokestin? praktika, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai apmokestinamo prek? tiekimo ar paslaug? teikimo gav?jui nesuteikiama teis? ? pirkimo PVM atskait? d?l „tiekimo ?vykdymo ?rodym? nebuvimo“ ir neatsi?velgiama ? ankstesn? konstatavim?, kad prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo apskai?iuoti ir sumok?ti mokest?, nors teis?s ? pirkimo PVM atskait? vertinimo momentu atitinkamas tikslinamasis prane?imas apie mokes?io dyd? nebuvo keistas ir nenustatytas pagrindas j? keisti valstyb?s nustatyta tvarka?

5. Ar pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsn? ir 168 straipsnio a punkt? leidžiama nesuteikti teis?s ? mokes?io atskait? apmokestinamo prek? tiekimo ar paslaug? teikimo gav?jui, atitinkan?iam visus direktyvos 178 straipsnio reikalavimus, d?l „apmokestinimo momento neatsiradimo“, jei prek? tiek?jui ar paslaug? teik?jui skirtu ?sigaliojusi tikslinamuoju prane?imu apie mokes?io dyd? už min?t? tiekim? ar teikim? apskai?iuotas mokestis nebuvo patikslintas, o mokestis pripažintas mok?tinu ir ? j? buvo atsi?velgta nustatant atitinkamo mokestinio laikotarpio rezultatus? Ar atsakant ? š? klausim? svarbu, kad atliekant mokestin? patikrinim? prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas nepateik? joki? apskaitos dokument? ir atitinkamo laikotarpio rezultatai nustatyti vien remiantis PVM deklaracijose, pirkimo ir pardavimo ?urnaluose esan?iais duomenimis?

6. Atsi?velgiant ? atsakymus ? ankstesnius klausimus, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsn? ir 168 straipsnio a punkt? reikia ai?škinti taip, kad aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, mokes?i? neutralumo principu reikalaujama leisti apmokestinamajam asmeniui atskaityti už tiekim? apskai?iuot? PVM?“

## **D?l prejudicini? klausim?**

### *D?l pirmojo ir antrojo klausim?*

30 Pirmuoju ir antruoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsn? reikia ai?škinti taip, kad s?skaitoje fakt?roje asmens nurodytas PVM turi b?ti jo sumok?tas neatsi?velgiant ? faktin? apmokestinamojo sandorio buvim?, ir ar vien d?l to, kad s?skait? fakt?r? i?ra?iusiam asmeniui skirtame tikslinamajame

pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius nepataisys jo deklaruoto PVM, galima daryti išvadą, jog šis administratorius pripažino šios sąskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

31 Pirmiausia pažymėtina, kad nors šiuose klausimuose minima sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens mokesčių skola mokesčių administratoriui, jis pateiktas nagrinėjant šio administratoriaus ir ginčijamą sąskaitų faktūrą gavėjo ginčą. Šis ginčas susijęs su šio gavėjo teise atskaityti pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, kuri buvo atsisakyta suteikti motyvuojant tuo, kad šios sąskaitos faktūros neatitiko apmokestinamųjų tiekimo fakto, o apmokestinamasis asmuo tai ginčija.

32 Ginčijamas sąskaitas faktūras 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 apmokestinamųjų sandorių buvimo fakto rodymas.

33 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 statymų 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 sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavertame dokumente išskiria PVM, privalo mokėti šį mokestį. Konkrečiai kalbant, toks asmuo privalo mokėti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, neatsižvelgiant, ar jokių pareigų mokėti jį už PVM apmokestinamųjų sandorį (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, Rink. p. I-5295, 26 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

34 Tiesa, pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 63 straipsnius teisė atskaityti apskaituotą PVM yra paprastai susijusi su faktiniu apmokestinamojo sandorio vykdymu (žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, Rink. p. I-4463, 24 ir 25 punktus) ir ši teisė netaikoma PVM, kuris pagal šios direktyvos 203 straipsnį mokėtinas tik dėl to, kad nurodytas sąskaitoje faktūroje (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).

35 Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo rizika iš esmės nėra visiškai pašalinama, kol sąskaitos faktūros su klaidingai nurodytu PVM gavėjas dar gali ja pasinaudoti tokios teisės įgyvendinimo tikslu pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 29 punktą).

36 Šiomis aplinkybėmis šios direktyvos 203 straipsnyje nurodyta pareiga siekiama išvengti mokestinių pajamų praradimo grėsmės, kuri gali sukelti minėtos direktyvos 167 ir kituose straipsniuose numatyta teisė atskaitą (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 28 punktą).

37 Atsižvelgiant, ar šis tikslas šiai pareigai apribojama galimybe, kuri valstybės narės turi numatyti vidaus teisės sistemose, ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo noro savo sąžiningumą ar kai jis per protingą laikotarpį 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-06973, 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).

38 Atsižvelgiant, pirma, į minėtą ištaisymo galimybę ir, antra, į pavojų, kad suskaita faktūra, kurioje neteisingai nurodytas PVM, bus panaudota gyvendinant teisę į atskaitą, Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatytos pareigos negalima laikyti suteikiančia privalomam mokėjimui sankcijos pobūdį.

39 Be to, iš to, kas pasakyta, matyti, kad jei suskaita faktūrą išrašęs asmuo nesiremia nė viena iš šio sprendimo 37 punkte primintų suskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM ištaisymo galimybių, mokesčių administratorius, atlikdamas šio asmens mokestinį patikrinimą, neprivalo tikrinti, ar apskaituotas ir deklaruotas PVM atitinka šio asmens iš tikrųjų vykdytus apmokestinamuosius sandorius.

40 Nesant šios patikrinimo pareigos, vien iš aplinkybų, kad mokesčių administratorius neištaisė suskaitą faktūrą išrašiusio asmens deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, jog šis administratorius pripažino, kad jo išrašytos suskaitos faktūros atitinka faktinius apmokestinamuosius sandorius.

41 Tačiau Sąjungos teise neužkertamas kelias kompetentingoms institucijoms tikrinti sandorį, už kuriuos apmokestinamasis asmuo išrašė suskaitas faktūras, buvimo faktą ir prireikus tikslinti apmokestinamojo asmens deklaraciją pagrindu atsiradusį mokestinį skolą. Tokio patikrinimo rezultatas, kaip ir suskaitą faktūrą išrašiusio asmens apskaituoto PVM deklaravimas ir sumokėjimas, yra aplinkybė, į kurią turi atsižvelgti nacionalinis teismas, vertindamas apmokestinamojo sandorio, konkrečiu atveju suteikiantį suskaitos faktūros gavėjui teisę į atskaitą, buvimo faktą.

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip:

– asmuo, nurodęs PVM suskaitoje faktūroje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimo faktą,

– vien iš aplinkybų, kad ši suskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios suskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

#### *Dėl trečiojo klausimo pirmos dalies*

43 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį ir antrąjį klausimus, nereikia atsakyti į trečiojo klausimo pirmą dalį.

#### *Dėl trečiojo klausimo antros dalies ir ketvirtąjo–šeštojo klausimų*

44 Trečiojo klausimo antra dalimi ir ketvirtąjo–šeštojo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo požiūrio principais draudžiama nesuteikti suskaitos faktūros gavėjui teisę į pirkimo PVM atskaitą, jei ši suskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.

45 Taigi keliamas klausimas, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad prekės tiekimo ar paslaugų teikimo faktas būtų vienodai vertinamas ir suskaitą faktūrą išrašiusio asmens, ir jos gavėjo atžvilgiu.

- 46 Kiek tai susiję 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 33–37 punkt?.
- 47 Iš tikr?j?, viena vertus, pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsn? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo privalo mok?ti joje nurodyt? PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio. Antra vertus, pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius s?skaitos fakt?ros gav?jo naudojimasis teise ? atskait? yra apribotas vien mokes?iais už sandor?, apmokestinam? PVM.
- 48 Šiomis aplinkyb?mis mokes?i? neutralumo principo laikymasis yra užtikrinamas šio sprendimo 37 punkte priminta valstybi? nari? numatyta galimybė ištaisyti bet kok? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rodo savo s?žiningum? ar kai jis per proting? laikotarp? visiškai pašalino mokestini? pajam? praradimo rizik?.
- 49 Atsižvelgiant ? prašyme priimti prejudicin? sprendim? keliamus klausimus reikia patikslinti, kad mokes?i? institucijos negali užkirsti kelio naudotis tokia galimybe sistemingai organizuodamos patikrinimus taip, kad tikslinamasis pranešimas apie mokes?io dyd? pirmiausia pateikiamas s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui ir šis pranešimas tampa galutinis prieš patikrinant s?skaitos fakt?ros gav?j?. Be to, ši galimyb? negali b?ti atmesta vien d?l to, kad tikslinant s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo nebebuvo ?registruotas kaip PVM apmokestinamasis asmuo.
- 50 Darytina išvada, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu, 168 straipsnio a punktu ir mokes?i? neutralumo principu nedraudžiama neleisti s?skaitos fakt?ros gav?jui atskaityti pirkimo PVM d?l apmokestinamojo sandorio nebuvimo, nors s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui pateiktame tikslinamajame pranešime apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM nebuvo patikslintas.
- 51 D?l teisinio saugumo principo reikia priminti, jog šiuo principu, kuris yra vienas bendr?j? S?jungos teis?s princip?, reikalaujama, kad teis?s normos b?t? aiškios ir tikslios, o j? poveik? galima b?t? numatyti, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? suprasti S?jungos teis?s reglamentuojamas situacijas ir teisinius santykius (žr. 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *France Télécom prieš Komisij?*, C-81/10 P, Rink. p. I-12899, 100 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).
- 52 Kalbant apie mokes?i? teis?s taisykles, taikytinas aplinkyb?ms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?je byloje, vis d?lto n?ra jokios informacijos, kuria remiantis galima b?t? preziumuoti, kad suinteresuotasis asmuo negal?jo veiksmingai suprasti, kaip taikomos min?tos taisykl?s.
- 53 Tod?l teisinio saugumo principu taip pat nedraudžiamas gin?ijamas draudimas atskaityti pirkimo PVM aplinkyb?mis, kaip antai nurodytomis šio sprendimo 50 punkte.
- 54 Tas pats taikytina vienodo poži?rio principui.
- 55 Šis bendrasis vienodo poži?rio principas, kurio konkreči išraiška PVM srityje yra mokes?i? neutralumo principas (žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 punkt?; 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 41 ir 44 punktus bei 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947, 61 punkt?), reikalauja, kad panašios situacijos neb?t? vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (žr. min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 51 punkt?; min?to Sprendimo *NCC Construction Danmark* 44 punkt? ir 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rink. p. I-5059, 29 punkt?).

56 Vis dėlto, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 33–37, 46 ir 47 punktuose, iš Direktyvos 2006/112 nuostatų matyti, kad suskaitę faktus, susijusi su prekių tiekimu, kuris faktiškai nebuvo vykdytas, išrašiusio asmens ir jos gavėjo situacijos nėra panašios.

57 Kalbant apie pagrindinę bylą, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių administratorius prieš jo prie išvados, jog nėra apmokestinamojo sandorio, be kita ko, remdamasis tuo, kad prekių tiekėjas nepateikė per mokesčių patikrinimą reikalaujamų dokumentų. Kadangi pareiškėja ginėja šią išvadą, nacionalinis teismas pagal nacionalinės teisės rodinėjimo taisyklės turi bendrai vertinti visus rodymus ir faktines aplinkybes pagrindinėje byloje (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).

58 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu sukaviavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukiaudami 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).

59 Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukiaujant 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; minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 42 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 37 punktą).

60 Tačiau pagal nusistovėjusį teismo praktiką su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo sukaviavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukaviavimu 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; minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus; minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 47 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 41 punktą).

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

62 Darytina išvada, kad nacionalinis teismas, kuris turi nuspręsti, ar konkrečiu atveju nebuvo apmokestinamojo sandorio, ir kuriame mokesčių administratorius rėmėsi suskaitę faktus išrašiusio asmens ar vienu iš jo tiekėjų padarytais pažeidimais, kaip antai apskaitos trūkumais, turi užtikrinti, kad vertinant rodymus nebūtų paneigta šio sprendimo 60 punkte primintos teismo praktikos prasmė, o suskaitos faktų gavėjas nebūtų netiesiogiai verčiamas tikrinti savo kontrahento, nes jis to daryti neprivalo.

63 Kalbant apie pagrindinę bylą, vis dėlto reikia atsižvelgti į tai, kad pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą ginėjama suskaitę faktus gavėjo pateiktuose dokumentuose taip pat buvo klaidų ir tai yra informacija, kuri reikia atsižvelgti nacionaliniam teismui atliekant bendrą

vertinim?.

64 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? tre?iojo klausimo antr? dal? ir ? ketvirt?j?–šešt?j? klausimus reikia atsakyti: S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokes?i? neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo poži?rio principais nedraudžiama nesuteikti s?skaitos fakt?ros gav?jui teis?s ? pirkimo PVM atskait? nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei ši? s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? jo deklaruotas PVM 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 PVM srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

### **D?I bylin?jimosi išlaid?**

65 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 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.**

**2. Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokes?i? neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo poži?rio principais 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 mokes?is 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?.