

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. balandžio 11 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 203 straipsnis – Mokesčių neutralumo principas – Sumokėto mokesčio grąžinimas tiekėjui, kai neapmokestinamo sandorio gavėjui atsisakyta suteikti teisė ? atskaita“

Byloje C-138/12

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2012 m. kovo 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. kovo 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Rusedespred OOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby ir C. Vajda,

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

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 *Rusedespred OOD* (toliau – *Rusedespred*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skund“ ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) ginant šio direktoriaus atsisakymo grąžinti klientui išrašytoje sąskaitoje fakturoje nurodytą pridėtinį vertės mokestį (toliau – PVM) *Rusedespred* po to, kai mokesčio administratorius atsisakė klientui suteikti teisę PVM atskaityti, motyvuodamas tuo, kad aptariamas tiekimas nebuvo apmokestinamas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinį vertės mokestį sąskaitoje fakturoje.“

Bulgarijos teisė

5 Pridėtinį vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, toliau – ZDDS) 12 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis sandoris – bet koks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 ir 9 straipsnį, kai į šalies teritorijoje atlieka pagal šį įstatymą apmokestinamasis asmuo, taip pat bet koks apmokestinamojo asmens atliekamas sandoris, kuriam taikomas nulinis mokesčio tarifas, jei šiame įstatyme nenustatyta kitaip.“

6 Pagal ZDDS 45 straipsnio 3 dalį:

„Neapmokestinamas <...> yra ir statiniai arba į daly, kurie nėra nauji, tiekimas, su jais susijusio žemės sklypo suteikimas ir kitų susijusių daiktinių teisių suteikimas ir perleidimas“.

7 Pagal ZDDS 70 straipsnio 5 dalį teisė atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis buvo nurodytas sąskaitoje fakturoje netinkamai.

8 Pagal šio įstatymo 85 straipsnį mokestį privalo mokėti kiekvienas asmuo, kuris nurodo mokestį sąskaitoje fakturoje ir (arba) pranešime pagal šio įstatymo 112 straipsnį.

9 Šio įstatymo 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Draudžiama taisyti sąskaitas fakturas ir pranešimus prie jų. Klaidingai parengti ar ištaisyti

dokumentai anuliuojami ir j? vietoje išrašomi nauji.

<...>

3. Klaidingai parengtais dokumentais laikomos ir s?skaitos fakt?ros bei pranešimai prie j?, kuriuose nurodytas PVM, jeigu jis netur?jo b?ti nurodytas.

4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiek?jo ar gav?jo buvo ?traukti ? apskait?, juos anuliuojant kiekviena šalis surašo anuliavimo dokument?, kuriame nurodoma:

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

5. Visus anuliuot? dokument? egzempliorius saugo išdav?s asmuo; tiek?jas arba paslaug? teik?jas j? apskait? atlieka pagal šio ?statymo ?gyvendinimo nuostatas.“

10 Netinkamai kaip mokes?iai sumok?t? sum? gr?žinim? reglamentuoja Mokes?i? ir socialinio draudimo proced?r? kodekso (*danachno osiguritelen protsesualen kodeks*) 128 ir 129 straipsniai.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 2009 m. rugpj??io 15 d. *Rusedespred* pateik? *Esi Trade EOOD* (toliau – *Esi Trade*) s?skait? fakt?r?, susijusi? su pastato pardavimu ir renovacija. Šioje s?skaitoje fakt?roje buvo nurodyta šio pastato ir jo renovacijos kaina, pirkimo mokes?io, registracijos mokes?io bei PVM sumos.

12 Šio pastato pardavimas buvo neapmokestinamas PVM, mokestis apskai?iuotas remiantis kitais trimis šioje s?skaitoje fakt?roje nurodytais elementais, t. y. renovacijos s?naudomis, pirkimo mokes?iu ir registracijos mokes?iu.

13 V?liau *Rusedespred* ši? s?skait? fakt?r? ?trauk? ? atitinkamo laikotarpio mokes?io deklaracij?, o *Esi Trade* pasinaudojo teise ? s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM atskait?.

14 2010 m. *Esi Trade* mokes?i? administratorius atliko patikrinim? ir 2010 m. birželio 18 d. pranešimu apie patikslint? mokest? atsisak? suteikti šiai bendrovei teis? atskaityti aptariam? s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM. Šio administratoriaus teigimu, visi s?skaitose fakt?rose nurodyti sandoriai buvo neapmokestinami, t. y. PVM nurodymas šiose s?skaitose fakt?rose nebuvo pateisinamas. Šis pranešimas apie patikslint? mokest? tapo galutinis 2011 m. balandžio 4 d.

15 2011 m. geguž?s 9 d. *Rusedespred* pateik? prašym? gr?žinti neteisingai s?skaitose fakt?rose nurodyt? sum? mokes?i? administratoriui, kuris nurod? patikrinti ši? bendrov? ir 2011 m. birželio 2 d. pranešimu apie patikslint? mokest? atsisak? gr?žinti prašom? sum? motyvuodamas tuo, kad nebuvo konstatuota, jog PVM sumos buvo sumok?tos neteisingai. Iš ties? pagal ZDDS 85 straipsn? 2009 m. rugpj??io 15 d. išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM tur?jo sumok?ti *Rusedespred*, kaip š? mokest? s?skaitoje fakt?roje nurod?s asmuo.

16 Kai direktorius 2011 m. rugpj??io 25 d. sprendimu patvirtino 2011 m. birželio 2 d. pranešim? apie patikslint? mokest?, *Rusedespred* pareišk? ieškin? *Administrativen sad Varna* tvirtindama, kad mokes?i? administratorius neteisingai atsisak? gr?žinti klaidingai sumok?t? PVM už

neapmokestinam? tiekim?, nes anks?iau jis galutiniu pranešimu apie patikslint? mokest? atsisak? s?skaitos fakt?ros gav?jui suteikti teis? atskaityti š? mokest?.

17 Per pagrindin? proces? direktorius tvirtino, kad gin?ijamoje s?skaitoje fakt?roje nurodytas mokestis yra mok?tinas pagal ZDDS 85 straipsn?. Jo teigimu, jei apmokestinamasis asmuo, išrašydamas s?skait? fakt?r?, padar? klaid?, jis tur?jo galimyb? j? ištaisyti pagal ZDDS 116 straipsn?.

18 Šiuo atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad buvo atsisakyta suteikti teis? *Esi Trade* atskaityti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM galutiniu pranešimu apie mokes?io patikslinim?. Jis teigia, kad reikia manyti, jog PVM praradimo rizika d?l teis?s ? atskait? yra „visiškai ir negin?ytinai“ panaikinta. Tod?l, jo teigimu, prieštaraut? mokes?i? neutralumo principui, jei b?t? iš atitinkamo tiek?jo reikalaujama sumok?ti mokest? pagal ZDDS 85 straipsn?.

19 Kalbant apie *Rusedespred* galimyb? ištaisyti klaiding? s?skait? fakt?r?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad, priešingai, nei tvirtina mokes?i? administratorius, tokia galimyb? šiuo atveju nesuteikta. Pagal klaidingai sudaryt? dokument? ištaisymo proced?r?, kuri reglamentuojama ZDDS 116 straipsnyje, reikalaujama anuliuoti taip išrašyt? mokestin? dokument?. Ta?iau toks s?skaitos fakt?ros anuliovimas neleistinas, nes jau buvo atliktas tiekimo mokestinis patikrinimas ir tiekimo gav?jui atsisakyta galutiniu pranešimu apie patikslint? mokest? suteikti teis? atskaityti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM.

20 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, ar apmokestinamasis asmuo gali gr?sti savo teis? ? klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM susigr?žinim? S?jungos teis?s principais, reglamentuojan?iais bendr? PVM sistem?. Manydamas, kad sprendimas pagrindin?je byloje priklauso nuo S?jungos teis?s išaiškinimo, *Administrativen sad Varna* nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal mokes?i? neutralumo princip? apmokestinamasis asmuo per nustatyt? senaties termin? turi teis? reikalauti gr?žinti s?skaitoje fakt?roje neteisingai nurodyt? ir nemok?tin? PVM, kai pagal nacionalin? teis? tiekimas, už kur? mokestis nurodytas s?skaitoje fakt?roje, yra neapmokestinamas, pašalinta mokestini? pajam? praradimo rizika ir netaikoma nacionaliniame ?statyme numatyta nuostata d?l s?skait? fakt?r? pataisymo?

2. Ar bendra PVM sistema ir neutralumo, veiksmingumo ir vienodo vertinimo principais draudžiama pajam? tarnybai atsisakyti gr?žinti apmokestinamajam asmeniui jo s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM pagal nacionalin? Direktyvos 2006/112 203 straipsnio ?gyvendinimo nuostat?, jeigu šis mokestis nemok?tinas d?l to, kad sandoris yra neapmokestinamas, ta?iau mokestis neteisingai nurodytas s?skaitoje fakt?roje, apskai?iuotas ir sumok?tas, jeigu tiekimo gav?jui ?sigaliojusiu pranešimu apie mokes?io patikslinim? jau atsisakyta suteikti teis? ? mokes?io atskait? d?l to paties tiekimo, motyvuojant tuo, kad tiek?jas neteisingai mokest? nurod? s?skaitoje fakt?roje?

3. Ar apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis principais, kuriais pagr?sta bendra PVM sistema, konkre?iai kalbant, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo, gin?ydamas nacionalin? nuostat? arba jos taikym? mokes?i? institucijose ar teismuose pažeidžiant šiuos principus, pavyzdžiui, š? princip? pažeidžiant? nacionalin?s nuostatos nebuvim??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

21 Pateikdamas pirmąjį ir antrąjį klausimus, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM neutralumo principas, kuris apibrėžiamas teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šio straipsnį, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui grąžinti klaidingai suškaitoje fakturoje, išrašytoje klientui, nurodytą PVM, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištais klaidingos suškaitos faktūros, nors kai šis administratorius galutinai atsisakė klientui suteikti teisę atskaityti šio PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.

22 Siekiant atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs jį suškaitoje fakturoje.

23 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad toks asmuo privalo mokėti suškaitoje fakturoje nurodytą PVM, neatsižvelgiant į jokią pareigą mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorą (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, Rink. p. I-5295, 26 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką bei 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, 29 punktą).

24 Nustačius, kad suškaitoje fakturoje nurodytą PVM privalu mokėti neatsižvelgiant į jokią pareigą mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorą, Direktyvos 2006/112 203 straipsniu siekiama išvengti mokesčių pajamų praradimo grėsmės, kuri gali sukelti šios direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. minėtą Sprendimo *Stadeco* 28 punktą ir Sprendimo *Stroy trans* 32 punktą). Šiuo klausimu iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tokia rizika neegzistuoja pagrindinėje byloje, nes mokesčių administratorius galutinai atsisakė suteikti teisę į atskaitą ginčytinos suškaitos faktūros gavėjui.

25 Antra, kalbant apie klaidingai suškaitoje fakturoje nurodyto PVM grąžinimą, reikia priminti, kad Direktyvoje 2006/112 nenumatyta jokia nuostata, susijusi su pateiktoje suškaitoje fakturoje klaidingai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti suškaitę faktūrą išrašęs asmuo, ir, kad šiomis aplinkybomis iš esmės valstybės narės turi pačios nustatyti sąlygas, kuriomis pateiktoje suškaitoje fakturoje klaidingai nurodytas PVM gali būti patikslintas (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C454/98, Rink. p. I-6973, 48 ir 49 punktus bei minėtą Sprendimo *Stadeco* 35 punktą).

26 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybes patikslinti kiekvieną suškaitoje fakturoje neteisingai nurodytą mokestį, jei suškaitę faktūrą išrašęs asmuo rodo, kad jis yra sąžiningas (žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, Rink. p. 4227, 18 punktą bei minėtą Sprendimo *Stadeco* 36 punktą).

27 Tačiau kai suškaitę faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad suškaitoje fakturoje neteisingai nurodytą mokestį galima būtų ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio tikslinimo sieti su šia suškaitę faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos (žr. minėtą Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 58 ir 68 punktus bei Sprendimo *Stadeco* 37 ir 38 punktus).

28 Trečia, svarbu priminti, kad, aišku, valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamas užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui (žr. minėtą Sprendimo *Stadeco* 39 punktą). Konkrečiai kalbant, sąlyga, pagal kurią reikia ištaisyti klaidingą suškaitę faktūrą prieš

galimyb? gauti teis? susigr?žinti klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM, iš esm?s gali užtikrinti rizikos prarasti mokestines pajamas panaikinim? (žr. min?to Sprendimo *Stadeco* 42 punkt?).

29 Ta?iau šios priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina tikslams, d?l kuri? jos priimtose, pasiekti tod?l jos negali b?ti naudojamos taip, kad kelt? gr?sm? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (žr. min?to Sprendimo *Stadeco* 39 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

30 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? (žr. min?to Sprendimo *Stadeco* 40 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

31 Kalbant apie pagrindin? byl?, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Bulgarijos teis?je iš esm?s numatyta galimyb? susigr?žinti klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM, bet šios teis?s ?gyvendinimas priklauso nuo s?lygos, kad klaidinga s?skaita fakt?ra turi b?ti iš anksto ištaisyta. Kaip buvo priminta šio sprendimo 28 punkte, toks reikalavimas gali užtikrinti rizikos prarasti mokestines pajamas panaikinim?.

32 Ta?iau taip pat iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal nacionalin? teis? *Rusedespred* daugiau netur?jo galimyb?s ištaisyti s?skaitos fakt?ros po to, kai mokes?i? administratorius galutinai atsisak? šios s?skaitos gav?jui suteikti teis? atskaityti joje nurodyt? PVM sum?.

33 Be to, kaip teigia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kadangi mokes?i? administratorius galutinai atsisak? gin?ijamos s?skaitos fakt?ros gav?jui suteikti teis? ? atskait?, buvo visiškai panaikinta mokestini? nuostoli? rizika, susijusi su šios teis?s ?gyvendinimu.

34 Tokiomis aplinkyb?mis darytina išvada, kad siekiant ištaisyti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? PVM nustatyta s?lyga iš esm?s neviršija to, kas b?tina pasiekti Direktyvos 2006/112 tiksl?, t. y. visiškai pašalinti mokestini? pajam? praradimo gr?sm?.

35 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti taip: PVM neutralumo princip?, apibr?žt? teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiama mokes?i? administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti š? straipsn?, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiek?jui gr?žinti klaidingai s?skaitoje fakt?roje, išrašytoje klientui, nurodyt? PVM, motyvuojant tuo, kad šis tiek?jas neištais? klaidingos s?skaitos fakt?ros, nors kai šis administratorius galutinai atsisak? jo klientui suteikti teis? atskaityti š? PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekm? yra ta, kad nacionalin?je teis?je numatyta ištaisymo proced?ra daugiau netaikoma.

D?l tre?iojo klausimo

36 Pateikdamas tre?i?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar PVM neutralumo principu, apibr?žtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, gali remtis apmokestinamasis asmuo gin?ydamas nacionalin?s teis?s nuostat?, pagal kuri? klaidingai nurodyto s?skaitoje fakt?roje PVM gr?žinimas priklauso nuo klaidingos s?skaitos fakt?ros ištaisymo, nors kai buvo galutinai atsisakyta suteikti teis? atskaityti š? PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekm? yra ta, kad nacionalin?je teis?je numatyta ištaisymo proced?ra daugiau netaikoma.

37 Pirmiausia reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nacionaliniai teismai, taikydami nacionalinės teisės aktus, turi juos aiškinti kuo labiau atsižvelgdami ? aptariamose direktyvos formuluotė ir tikslas, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas ir laikomasi SESV 288 straipsnio trečiosios pastraipos. Reikalavimas nacionalinės teisės aiškinti taip, kad aiškinimas atitiktų Sąjungos teisę, kyla iš paties ES sutarties sistemos, nes jis leidžia bylas nagrinėjant nacionaliniam teismui pagal savo kompetenciją užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą (žr., be kita ko, 2012 m. sausio 24 d. Sprendimo *Dominguez*, C-282/10, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

38 Kalbant apie galimybę remtis PVM neutralumo principu prieš valstybę narę, pirmiausia primintina, kad šis principas yra pagrindinis bendros PVM sistemos, kurią reglamentuoja Direktyva 2006/112, principas (šiuo klausimu, be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 39 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

39 Todėl, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, PVM neutralumo principas, apibrėžtas teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šį straipsnį, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui grąžinti klaidingai sąskaitoje fakturoje, išrašytoje klientui, nurodytą PVM, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištais klaidingos sąskaitos faktūros, nors kai šis administratorius galutinai atsisakė jo klientui suteikti teisę atskaityti šį PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.

40 Iš teismo praktikos išplaukia, kad PVM neutralumo principu prireikus apmokestinamasis asmuo gali remtis ginčydamas šį principą pažeidžiančią nacionalinės teisės nuostatą ar jos taikymą (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 34 punktą). Tokiomis aplinkybėmis, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, PVM neutralumo principu, apibrėžtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, konkrečiai valstybei nustatytas besilyginis ir pakankamai tikslus sąlygų, galima remtis ginčijant nacionalinę nuostatą, kuria šio principo nepaisoma.

41 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, ? trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM neutralumo principu, apibrėžtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, gali remtis apmokestinamasis asmuo ginčydamas nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią klaidingai nurodyto sąskaitoje fakturoje PVM grąžinimas priklauso nuo klaidingos sąskaitos faktūros ištaisymo, nors buvo galutinai atsisakyta suteikti teisę atskaityti šį PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

42 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas, kuris apibrėžiamas teismo praktikoje, susijusioje su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šį straipsnį, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui grąžinti klaidingai sąskaitoje fakturoje, išrašytoje klientui, nurodytą pridėtinės vertės mokestį, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištais klaidingos sąskaitos faktūros, nors kai šis administratorius galutinai**

atsisak? jo klientui suteikti teis? atskaityti š? prid?tin?s vert?s mokest?, o šio galutinio atsisakymo pasekm? yra ta, kad nacionalin?je teis?je numatyta ištaisymo proced?ra daugiau netaikoma.

2. Prid?tin?s vert?s mokes?io neutralumo principu, apibr?žtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, gali remtis apmokestinamasis asmuo gin?ydamas nacionalin?s teis?s nuostat?, pagal kuri? klaidingai nurodyto s?skaitoje fakt?roje prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimas priklauso nuo klaidingos s?skaitos fakt?ros ištaisymo, nors kai buvo galutinai atsisakyta suteikti teis? atskaityti š? prid?tin?s vert?s mokest?, o šio galutinio atsisakymo pasekm? yra ta, kad nacionalin?je teis?je numatyta ištaisymo proced?ra daugiau netaikoma.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.