

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. gegužės 8 d.(*)

„Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą – Apmokestinamojo asmens pareigos – Neteisingas ar netiksliasis skaitis faktūroje – Privalomasis duomenų nenurodymas – Atsisakymas suteikti teisė į atskaitą – Įrodymai, pateikti vėliau, nei realiai įvykdyti skaitose faktūrose nurodyti sandoriai – Ištaisytos skaitos faktūros – Teisė susigrąžinti PVM – Neutralumo principas“

Byloje C-271/12

dėl *Cour d'appel de Mons* (Belgija) 2012 m. gegužės 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA* ir F. Martens, G. Martens ir T. Martens, atstovaujantys advokato O. Van Ermengem,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamų M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,

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

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 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB (OL L 60, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 255; toliau – Šeštoji direktyva), ir neutralumo principo išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Petroma Transports SA*, *Martens Énergie SA*, *Martens Immo SA*, *Martens SA* bei F. Martens, G. Martens ir T. Martens, kurie visi kartu sudaro *Martens* grupę, ir *État belge* dėl pastarosios atsisakymo suteikti jiems teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už *Martens* grupėje suteiktas paslaugas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

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

4 Šeštosios direktyvos antraštinės dalies „Apmokestinimo momentas ir mokesčio apskaičiavimas“ 10 straipsnyje numatyta:

„1. a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinąs teisinių sąlygų.

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

2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos.

<...>“

5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jam reikia sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą šalies teritorijoje už kito

apmokestinamojo asmens jam patiekta prekės ir suteiktas paslaugas;

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje, susijusiame su teisės atskaitų reglamentuojančiomis taisyklėmis, pažymėta:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise atskaitų, apmokestinamasis asmuo privalo:

kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitų faktūrą;

<...>

„2. Apmokestinamasis asmuo mokesčių atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kuri per tą patį laikotarpį jis gijo teisę atskaityti, ir gali tą teisę pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

<...>

3. Valstybės narės nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti pridėtinės vertės mokesčių, kurio jis neatskaito pagal 1 ir 2 dalį nuostatas.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta:

„Toliau išvardyti asmenys turi mokėti pridėtinės vertės mokesčių:

1. Pagal vidaus sistemą:

a) apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo apmokestinamuosius sandorius, išskyrus sandorius, nurodytus 9 straipsnio 2 dalies e punkte, vykdomus užsienyje šisteigusio apmokestinamojo asmens. <...>

<...>

c) bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavertame dokumente išskiria pridėtinės vertės mokesčių <...>“

8 28h straipsnio redakcijos Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje numatyta:

„Prievoles vidaus sistemoje

1. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi deklaruoti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia arba baigiasi.

<...>

2. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamiai, kad pagal ją būtų galima taikyti pridėtinės vertės mokesčių ir mokesčių administratorius galėtų atlikti patikrinimus.

<...>

3. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti s?skait? fakt?r? arba kit? jai lygiavert? dokument? kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prek?ms ir suteiktoms paslaugoms ?forminti. <...>

<...>

b) S?skaitoje fakt?roje turi b?ti aiškiai nurodoma kaina be mokes?io bei atitinkamas mokestis pagal kiekvien? atskir? tarif?, taip pat visi atleidimo nuo mokes?io atvejai.

<...>

c) Valstyb?s nar?s nustato kriterijus, pagal kuriuos b?t? galima sp?sti, ar dokument? galima prilyginti s?skaitai fakt?rai.

<...>

8. Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinam?j? asmen? sandoriams tarp valstybi? nari? turi b?ti taikomos vienodos s?lygos ir kad tokios prievol?s nesukuria pasienio formalum? prekyboje tarp valstybi? nari?.

<...>“

Belgijos teis?s aktai

9 1969 m. gruodžio 10 d. Karaliaus dekreto Nr. 3 d?l PVM atskaitos (*Moniteur belge*, 1969 m. gruodžio 12 d.) 3 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„1. Apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise ? atskait?, turi:

1) tur?ti s?skait? fakt?r?, patvirtinan?i? sumok?t? mokest? už jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, išrašyt? pagal 1992 m. gruodžio 29 d. Karaliaus dekreto Nr. 1 [d?l priemoni?, kuriomis siekiama užtikrinti prid?tin?s vert?s mokes?io sumok?jim? (*Moniteur belge*, 1992 m. gruodžio 31 d., p. 27976, toliau – Karaliaus dekretas Nr. 1)] 5 straipsn?.“

10 Pagal Karaliaus dekreto Nr. 1 5 straipsnio 1 dalies šešt? pastraip? s?skaitose fakt?rose turi b?ti nurodyti „duomenys, b?tini siekiant nustatyti sandor? ir mok?tino mokes?io tarif?, vis? pirma ?prastas patiekt? prek? ir suteikt? paslaug? pavadinimas, j? kiekis bei paslaug? objektas“.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 F. Martens, G. Martens ir T. Martens yra individualios ?mon?s „Margaz“ savininko J.-P. Martens teisi? per?m?jai. Iš šios ?mon?s susiformavo grup? *Martens*, kurios bendrov?s vykdo ?vairi? veikl?, kaip antai naftos produkt? pirkim?, pardavim?, gabenim? ir statybos darbus. *Petroma Transports SA* buvo pagrindin? grup?s *Martens* bendrov?, nes joje dirbo daugiausia darbuotoj? ir ji kitoms šios grup?s bendrov?ms teik? daug paslaug?. Buvo sudarytos darbuotoj? naudojimo teikiant paslaugas grup?je sutartys. Šiose sutartyse buvo numatytas atlygis už šias paslaugas pagal darbuotoj? dirbtas valandas.

12 Per patikrinimus, atliktus nuo 1997 m., Belgijos mokes?i? administratoriui kilo klausim? tiek d?l tiesiogini? mokes?i?, tiek d?l PVM, s?skait? fakt?r? grup?je ir iš to atsirandan?ios atskaitos nuo 1994 mokestini? met? iš esm?s tod?l, kad šiose s?skaitose fakt?rose nebuvo pateikti visi

duomenys ir jos neatitiko realaus paslaugų teikimo. Daugumoje šių sąskaitų faktūrų buvo nurodyta bendra suma be vienetų kainos ir paslaugas teikusių bendrovių darbuotojų dirbti valandų skaičius, tai trukdė patikrinti tiksliai mokesčių administratoriaus gautų mokesčių.

13 Jis nepripažino bendrovių paslaugų gavėjų taikytos atskaitos, be kita ko, dėl neatitikties Karaliaus dekreto Nr. 1 5 straipsnio 1 dalies šeštoje pastraipoje ir 1969 m. gruodžio 10 d. Karaliaus dekreto Nr. 3, susijusio su atskaita dėl PVM taikymo, 3 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatytiems reikalavimams.

14 Vėliau šios bendrovės pateikė papildomos informacijos, bet mokesčių administratorius jos nelaikė pakankamu pagrindu atskaityti skirtingas PVM sumas. Iš tiesų šis administratorius nusprendė, kad informacija susijusi arba su privačiomis paslaugų teikimo sutartimis, pateiktomis per vėlai, jau atlikus mokesčių patikrinimus ir pranešus apie šio mokesčių administratoriaus ketinamus atlikti pakeitimus, taigi nėra patikimos informacijos apie šių sutarčių sudarymo datą ir galimybės šiomis sutartimis remtis prieš trečiuosius asmenis, arba su sąskaitomis faktūromis, kurios jau išrašytos buvo papildytos administracinės procedūros etape ranka rašytais duomenimis apie darbuotojų dirbti valandų skaičių, valandinį tarifą ir suteiktą paslaugų pobūdį, todėl, mokesčių administratoriaus nuomone, neturintys jokios rodamosios vertės.

15 2005 m. vasario 2 d. Monso pirmosios instancijos teismas priėmė kelis sprendimus. Nors dėl kelių sąskaitų faktūrų jis priėmė mokesčių mokėtojui palankų sprendimą, jis taip pat patvirtino atsisakymą suteikti bendrovėms paslaugų gavėjams teisę į PVM atskaitą.

16 Išnagrinėjus naujus prašymus grąžinti paslaugų gavėjų sumokėtą mokestį, šis teismas nutarė atnaujinti bylos nagrinėjimą. 2010 m. vasario 23 d. sprendimu Monso pirmosios instancijos teismas priėmė sprendimą sujungtose bylose ir atmetė prašymus grąžinti kaip nepagrįstus. Šie teikėjai pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo.

17 Šiomis aplinkybėmis Monso apeliacinis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstybės narė turi teisę atsisakyti suteikti teisę į atskaitą apmokestinamajam asmeniui paslaugų gavėjui, kurio turimose sąskaitose faktūrose trūksta duomenų, tačiau jos papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti sąskaitose faktūrose nurodytą sandorį tikrumą, pobūdį ir sumą (sutartys, skaičių atkėrimas remiantis *Office national de la sécurité sociale* (Nacionalinė socialinės apsaugos tarnyba) pateiktomis deklaracijomis, informacija apie atitinkamos grupės veiklą ir kt.)?

2. Ar valstybės narė, kuri, remdamasi sąskaitų faktūrų netikslumu, atsisako apmokestinamajam asmeniui paslaugų gavėjui suteikti teisę į atskaitą, neturi konstatuoti, kad sąskaitos faktūros taip pat pernelyg netikslios, kad galima būtų [mokėti] PVM? Ar todėl valstybės narė neprivalo bendrovėms ginčijamą paslaugų teikėjams grąžinti jai sumokėtą PVM, kad būtų užtikrintas PVM neutralumo principas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

18 Primintina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė Sąjungos teisės nuostatų, kurias prašo išaiškinti.

19 Tačiau iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir pagrindinis bylos aplinkybių matyti, kad prejudiciniai klausimai susiję su Šeštosios direktyvos nuostatų ir mokesčių neutralumo principo

išaiškinimu.

20 Kadangi iš sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? taip pat matyti, kad pirmos gin?ijamos s?skaitos fakt?ros išrašytos 1994 m. kovo 31 d., aiškinamos tuo metu galiojusios redakcijos nuostatos.

D?I pirmojo klausimo

21 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos nuostatos reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiamos nacionalin?s nuostatos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui paslaug? gav?jui, kurio turimose s?skaitose fakt?rose tr?ksta duomen?, ta?iau jos papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti s?skaitose fakt?rose nurodyt? sandori? tikrum?, pob?d? ir sum?.

22 Pirmiausia primintina, kad teis? ? atskait? yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, jos iš esm?s negalima riboti ir ji nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 25 ir 26 punktus ir nurodyt? teismo praktik?).

23 Iš ties? atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdam? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?I bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo b?t? apmokestinama PVM (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, Rink. p. I-5547, 37 punkt? ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 24 punkt?).

24 Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies išplaukia, kad tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas (šiuo klausimu žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Rink. p. I-3459, 17 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

25 D?I teis? ? atskait? reglamentuojan?i? taisykl? Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi tur?ti pagal šios direktyvos 22 straipsnio 3 dal? išrašyt? s?skait? fakt?r?.

26 Pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkt? s?skaitoje fakt?roje turi b?ti aiškiai nurodyta kaina be mokes?io bei atitinkamas mokestis pagal kiekvien? atskir? tarif?, taip pat visi atleidimo nuo mokes?io atvejai. Šio 22 straipsnio 3 dalies c punkte valstyb?s nar?s ?pareigojamos nustatyti kriterijus, pagal kuriuos b?t? galima spr?sti, ar dokument? galima prilyginti s?skaitai fakt?rai. Be to, pagal 22 straipsnio 8 dal? valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai taikomas ir renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias klastot?ms.

27 Iš to matyti, kad, kiek tai susij? su teis?s ? atskait? taikymu, Šeštojoje direktyvoje reikalaujama tik s?skaitos fakt?ros, kurioje pateikiami tam tikri duomenys, ir nurodoma, kad valstyb?s nar?s turi teis? reikalauti papildom? duomen?, kad užtikrint? teising? PVM surinkim? bei mokes?i? administratoriaus atliekam? atskaitos kontrol? (šiuo klausimu žr. 1988 m. liepos 14 d. Sprendimo *Jeunehomme ir EGI*, 123/87 ir 330/87, Rink. p. I-4517, 16 punkt?).

28 Ta?iau d?I teis?s ? atskait? taikymo reikalavimas s?skaitoje fakt?roje pateikti kitus

duomenis nei numatyti Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte turi būti apribotas tik tuo, kas būtina mokesčių administratoriaus PVM surinkimui ir kontrolei užtikrinti. Be to, tokie duomenys dėl kiekio ar techninio pobūdžio neturi naudojimosi teise – atskaitę padaryti praktiškai neįmanomo ar per daug sudėtingo (minuto Sprendimo *Jeunehomme ir EGI* 17 punktas).

29 Kalbant apie pagrindinį byloje aptariamą nacionalinę nuostatą primintina, kad *État belge* pasinaudojo Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatyta teise, nes pagal Karaliaus dekreto Nr. 15 straipsnio 1 dalies šeštą pastraipą sėskaitoje faktūroje turi būti nurodyti duomenys, būtini siekiant nustatyti sandorų ir mokėtino mokesčio tarifą, visų pirma – prastas patiektų prekių ir suteiktų paslaugų pavadinimas, jų kiekis bei paslaugų objektas.

30 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagal šias nuostatas reikalaujami papildomi duomenys atitinka šio sprendimo 28 punkte nurodytus reikalavimus.

31 Be to, kadangi 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, Rink. p. I-7467) 41 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės negali susieti naudojimosi teise – PVM atskaitę su sąlyga dėl sėskaitos faktūros turinio, kurios nėra aiškiai numatytos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) nuostatose, laikymusi, primintina, kad pagrindinį byloje nagrinėjamos atitinkamu laikotarpiu galiojusios nuostatos leido valstybėms narėms nustatyti kriterijus, pagal kuriuos dokumentas galėtų būti laikomas sėskaita faktūra.

32 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo sprendimo matyti, kad apmokestinamajam asmeniui paslaugos gavėjui buvo atsisakyta suteikti teisę – PVM atskaitę dėl to, kad pagrindinį byloje aptariamą sėskaitos faktūrą nebuvo pakankamai tikslios ir išsamios. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigė, kad daugumoje šių faktūrų nebuvo nurodyta vieneto kaina ir paslaugas teikusių bendrovių darbuotojų dirbtų valandų skaičius, o tai kliudė patikrinti mokesčių administratoriaus gauto mokesčio tikslumą.

33 Išškovai pagrindinį byloje teigė, kad dėl sėskaitose faktūrose nenurodytų kai kurių duomenų, reikalaujamų pagal nacionalines nuostatas, negalima suabejoti teisės – PVM atskaitę taikymu, kai sandorai tikrumas, pobūdis ir suma mokesčių administratoriui buvo rodytas vėliau.

34 Tačiau reikia priminti, kad pagal bendrąjį PVM sistemą nedraudžiama ištaisyti klaidingos sėskaitos faktūros. Taigi, jei vykdytos visos materialinės sąlygos, būtinos norint pasinaudoti teise – PVM atskaitę, ir kai, prieš atitinkamai institucijai priimant sprendimą, apmokestinamasis asmuo pateikė jai ištaisyto sėskaitę faktūrą, iš principo negalima nesuteikti teisės – atskaitę dėl to, kad pradinė sėskaita faktūra buvo klaidinga (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Pannon Gép Centrum* 43–45 punktus).

35 Tačiau dėl pagrindinės bylos reikia konstatuoti, kad būtina informacija, kuria papildomos ir patikslinamos sėskaitos faktūros, buvo pateikta po to, kai mokesčių administratorius priėmė sprendimą neleisti taikyti teisės – PVM atskaitę, t. y. prieš priimant šį sprendimą šiam mokesčių administratoriui pateiktos sėskaitos faktūros dar nebuvo ištaisytos, kad jis galėtų užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir jo kontrolę.

36 Todėl ? pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teisę ? PVM atskaitą apmokestinamiesiems asmenims paslaugų gavėjams, kurių turimose s?skaitose fakt?rose trūksta duomenų, net jei pirmas tokį sprendimą atsisakyti šios s?skaitos fakt?ros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodytą sandorį tikrumą, pobūdį ir sumą.

Dėl antrojo klausimo

37 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį mokesčių administratoriui draudžiama atsisakyti grąžinti bendrovės paslaugų teikėjo sumokėtą PVM, kai atsisakyta suteikti bendrovėms šių paslaugų gavėjams teisę ? už šias paslaugas tenkančio PVM atskaitą dėl šios bendrovės paslaugų teikėjo išrašytose s?skaitose fakt?rose nustatytą netikslumą.

38 Todėl kyla klausimas, ar siekiant užtikrinti mokesčių neutralumo principą galima susieti PVM rinkimą iš paslaugų teikėjo su realiai paslaugų gavėjo taikyta PVM atskaita.

39 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apmokestinamas PVM, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Iš šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies matyti, kad apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskaituotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos.

40 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad PVM renkamas už kiekvieną mokesčių mokėtojo atliktą atlygintiną paslaugų teikimą ar prekių tiekimą (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 46 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

41 Todėl reikia konstatuoti, jog, kaip teisingai rašytinai pastabose nurodo *État belge* ir Europos Komisija, iš Šeštosios direktyvos nuostatų matyti, kad bendroje PVM sistemoje mokesčių mokėtojo paslaugų teikėjo PVM mokėjimas nesiejamas su realiai mokesčių mokėtojo paslaugų gavėjo taikyta PVM atskaita.

42 Iš šio sprendimo 13 punkto matyti, kad paslaugų gavėjams buvo atsisakyta taikyti teisę ? už pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugas tenkančio PVM atskaitą, kuri paprastai suteikiama paslaugų gavėjams, nes paslaugų teikėjo išrašytose s?skaitose fakt?rose nebuvo kai kurių privalomų duomenų.

43 Kadangi pagrindinėje byloje PVM apmokestinamų paslaugų teikimo realumas buvo patvirtintas, su šiais sandoriais susijęs PVM buvo mokėtinas ir teisingai sumokėtas mokesčių administratoriui. Šiomis aplinkybėmis negalima remtis mokesčių neutralumo principu, kad būtų pateisintas PVM grąžinimas tokioje kaip pagrindinės bylos situacijoje. Kitoks aiškinimas skatintų susidaryti situaciją, galinčią trukdyti teisingai surinkti PVM, o to aiškiai siekiama išvengti Šeštosios direktyvos 22 straipsniu.

44 Todėl, atsižvelgiant ? tai, kas minėta, ? antrąjį klausimą reikia atsakyti: pagal mokesčių neutralumo principą nedraudžiama mokesčių administratoriui atsisakyti grąžinti bendrovės paslaugų teikėjo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta bendrovėms šių paslaugų gavėjams suteikti teisę ? PVM už šias paslaugas atskaitą dėl šios bendrovės paslaugų teikėjo išrašytose s?skaitose fakt?rose nustatytą netikslumą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 (antroji 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 nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindiniame byloje, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą apmokestinamajam asmeniui paslaugų gavėjui, kurio turimose sąskaitose faktūrose trūksta duomenų, tačiau šios sąskaitos faktūros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodytą sandorį tikrumą, pobūdį ir sumą, jau priėmus tokį sprendimą dėl atsisakymo.**

2. **Pagal mokesčių neutralumo principą nedraudžiama mokesčių administratoriui atsisakyti grąžinti bendrovės paslaugų teikėjos sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, kai buvo atsisakyta bendrovėms šios paslaugų gavėjoms suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio už šias paslaugas atskaitą dėl šios bendrovės paslaugų teikėjos išrašytose sąskaitose faktūrose nustatytų netikslumų.**

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.