

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 23 d.(*)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Mokesčių neutralumo principas – Asmuo, turintis mokėti PVM – Paslaugų gavėjo per klaidą sumokėtas PVM – Paslaugų teikėjo apmokestinimas PVM – Atsisakymas grąžinti PVM paslaugų teikėjui“

Byloje C-111/14

dėl *Varhoven administrativen sad* (Bulgarija) 2014 m. vasario 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

GST – Sarviz AG Germania

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai A. Borg Barthet (pranešėjas) ir E. Levits,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, atstovaujamo G. Arnaudov,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir M. Georgieva,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir I. Kotsoni,
- Europos Komisijos, atstovaujamos S. Petrova ir C. Soulay,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347 p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES (OL L 326, p. 1, toliau – PVM

direktyva), 193 ir 194 straipsniai ir pridėtinis vertės mokesčio (toliau – PVM) neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *GST – Sarviz AG Germania* (toliau – *GST – Sarviz*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Plovdivo Skundas ir mokesčių bei socialinio draudimo politikos direkcijos prie Nacionalinio pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius; toliau – direktorius) ginčą dėl pastarojo atsisakymo grąžinti PVM bendrovei *GST – Sarviz*.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 193 straipsnyje numatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

4 Šios direktyvos 194 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai apmokestinamų prekių tiekimas arba paslaugų teikimas vykdomas apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios valstybės narė, kurioje jis turi mokėti PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam prekės yra tiekiamos ar paslaugos yra teikiamos.

2. Valstybės narės nustato 1 dalies gyvendinimo sąlygas.“

Bulgarijos teisė

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Bulgarijos PVM įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavena stoynost*; DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d.; toliau – ZDDS) 82 straipsnyje nustatyta, kas turi mokėti PVM už apmokestinamą sandorį.

6 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prievolė mokėti mokestį atsiranda pagal šį įstatymą kaip PVM mokėtojui registruotam asmeniui, kuris atlieka apmokestinamųjų prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, išskyrus 4 ir 5 dalyje nurodytus atvejus.“

7 Remiantis ZDDS 82 straipsnio 2 dalimi, „kai prekių tiekimas arba paslaugų teikimas yra apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios valstybės teritorijoje, o apmokestinamojo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta yra valstybės teritorijoje, prekių ar paslaugų gavėjas moka mokestį, kai:

<...>

3) teikiamos paslaugos, jeigu paslaugų gavėjas yra vienas iš 3 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyse nurodytų apmokestinamųjų asmenų.“

8 Remiantis ZDDS 71 straipsnio 1 dalies 1 punktu, „asmuo gali pasinaudoti teise į mokesčio kredito atskaitą, jei vykdytos šios sąlygos: <...> jis turi pagal 114 ir 115 straipsnius reikalavimus užpildyti mokestinį dokumentą, kuriame mokestis už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas parodytas atskirai <...>“.

9 ZDDS 102 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kai mokes?i? administratorius nustato, kad asmuo laiku ne?vykdo pareigos pateikti prašym? ?registruoti, jis š? asmen? registruoja išleisdamas registravimo akt?, jei ?vykdytos visos registravimo sąlygos.“

10 Mokestiniai ir socialinio draudimo procedūrų kodekso (*danachno osiguriteln protsesualen kodeks*) 129 straipsnio 1, 5 ir 7 dalyse nustatyta:

„1. Mokes?i? administratorius savo iniciatyva arba asmens raštu pateiktu prašymu gali priimti sprendim? dėl ?skaitymo arba gr?žinimo. Prašymas ?skaityti arba gr?žinti nagrin?jamas, jeigu jis pateiktas prieš baigiantis penkeri? met? laikotarpiui, skai?iuojant nuo met?, einan?i? po met?, kuriais atsirado pagrindas gr?žinti, sausio 1 d., nebent ?statyme būtų numatyta kitaip.

<...>

5. Mokes?i? administratorius per 30 dien? po to, kai jam pateiktas ?sigalioj?s teismo sprendimas arba galutinis administracinis aktas, pagal 2 dalies 2 punkt? turi visiškai gr?žinti arba ?skaityti šiame akte nurodytas sumas kartu su pagal 6 dal? mok?tinomis pal?kanomis, jeigu atitinkamame akte pripažinta skolininko teis? ? 1) sumas, nepagr?stai sumok?tos, pervestas arba išieškotas kaip mokes?ius, privalomojo draudimo ?mokas, rinkliavas, pinigines baudas arba turtines sankcijas, kurias nustat?, išieškojo arba skyr? mokes?i? administratorius, ?skaitant tas, kurios sumok?tos pateikus rašytin? nurodym? arba rašytin? nuomon?; 2) sumas, kurias neteis?tai atsisakyta gr?žinti; 3) priteist? žalos atlyginim? ir susijusias išlaidas.

<...>

7. Dėl pranešim? dėl ?skaitymo ar gr?žinimo gali būti pareikštas ieškinys laikantis ieškinio pateikimo dėl pranešim? dėl mokes?i? perskai?iavimo tvarkos.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 Nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d. Vokietijoje ?steigta bendrov? *GST – Sarviz* teik? technines ir konsultavimo paslaugas Bulgarijoje ?steigtai bendrovei *GST Skafolding Bulgaria EOOD* (toliau – *GST Skafolding*). Kadangi *GST Skafolding* man?, kad *GST – Sarviz* nagrin?jamu laikotarpiu teikdama paslaugas netur?jo nuolatinio padalinio Bulgarijos teritorijoje, ji už šias paslaugas sumok?jo PVM pagal ZDDS 82 straipsnio 2 dalyje numatyt? atvirkštinio apmokestinimo procedūr?. Šiuo klausimu *GST Skafolding* pagal ZDDS 117 straipsnio 1 dal? pareng? raštus, susijusius su *GST – Sarviz* išrašytomis s?skaitomis fakt?romis, ir jie buvo ?traukti ? pardavim? žurnal?.

12 2012 m. kovo 12 d. sprendimu dėl mokes?i? perskai?iavimo Bulgarijos mokes?i? administratorius konstatavo, kad *GST – Sarviz* laikotarpiu, kai teik? paslaugas bendrovei *GST Skafolding*, tur?jo nuolatin? padalin?, kaip jis suprantamas pagal ZDDS papildom? nuostat? 1 straipsnio 10 dal?, ir kad šios *GST – Sarviz* paslaugos buvo apmokestintos PVM. Jis pri?jo prie išvados, kad ši bendrov? iki 2010 m. vasario 15 d. tur?jo pateikti prašym? ?registruoti j? kaip PVM mok?toją. Todėl šis administratorius konstatavo, kad min?ta bendrov? už paslaugas, teiktas nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d., tur?jo sumok?ti PVM, kuris siekia 224 914,89 Bulgarijos lev? (BGN), ir pal?kanas.

13 2012 m. kovo 26 d. *GST – Sarviz* sumokėjo mokesį? administratoriaus reikalauti sumą, o 2012 m. rugsėjo 5 d. pateikė prašymą įskaityti arba grąžinti sumokėtą mokestį pagal Mokestinį ir socialinio draudimo procedūrą kodekso 129 straipsnio 1 dalį.

14 2012 m. spalio 1 d. pranešimu dėl įskaitymo arba grąžinimo mokesį? administratorius atsisakė grąžinti PVM motyvuodamas tuo, kad šiuo atveju nebuvo vykdyti teisiniai PVM grąžinimo reikalavimai. Anot jo, kadangi sprendimas dėl mokesio perskaičiavimo yra galiojantis administracinis aktas ir nėra įsigaliojusio teismo sprendimo ar galutinio administracinio akto, kaip tai suprantama pagal Mokestinį ir socialinio draudimo procedūrą kodekso 129 straipsnio 5 dalį, negalima laikyti, kad mokestis sumokėtas netinkamai ir turi būti grąžintas.

15 *GST – Sarviz* pateikė skundą direktoriui. 2012 m. gruodžio 21 d. sprendimu direktorius atmetė skundą konstatuodamas, kad ginijamas aktas buvo teisėtas dėl motyvų, kuriais remiantis jis buvo priimtas. Dėl šio sprendimo buvo pateiktas ieškinys *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas). Šis ieškinys taip pat buvo atmestas dėl tokių pat motyvų kaip ir tie, kuriais rėmėsi mokesį? administratorius. *GST – Sarviz* pateikė kasacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausias administracinis teismas).

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė s teismas pabrėžia, kad mokesį? administratorius atsisakė pripažinti *GST Skafolding* teisė? jos sumokėto PVM kredito atskaitą motyvuodamas tuo, kad ši bendrovė neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, reikalaujamo pagal ZDDS 71 straipsnio 1 dalies 1 punktą. Remiantis Bulgarijos teisės aktais, sprendimo dėl mokesio perskaičiavimo, kaip antai nagrinėjamo 2012 m. kovo 12 d. sprendimo, egzistavimas užkerta kelią mokestinio dokumento taisymui. Taigi *GST Skafolding* neturėjo galiojančio mokestinio dokumento, suteikiančio teisė? mokesio kredito atskaitą.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė s teismas taip pat pažymi, kad dvigubas apmokestinimas PVM, t. y. paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo, ir atsisakymas grąžinti PVM paslaugų teikėjui ir taikyti mokesio kredito atskaitą paslaugų gavėjui prieštarauja PVM neutralumo principui. Anot šio teismo, atsisakius sugrąžinti PVM, mokestiną naštą perkeliama paslaugų teikėjui.

18 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė s teismas pažymi, kad nėra PVM direktyvos 193 ir 194 straipsnių išaiškinimo, kuris galėtų būti naudingas šios bylos aplinkybomis, jis pateikia nuorodą į Sprendimą *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35), pagal kurį, nacionalinėje teisės sistemoje nesant procesinių taisyklių, paslaugų teikėjo ir šio paslaugų gavėjo teisė būti vienodai vertinamiems, kiek tai susiję su šio paslaugų apmokestinimu ir už jas mokėtinu PVM, praktikoje netektų veiksmingumo. Kalbėdamas apie mokesio neutralumo principą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė s teismas remiasi aiškinimu, Teisingumo Teismo pateiktu Sprendime *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Šiomis aplinkybomis *Varhoven administrativen sad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 193 straipsnį reikia aiškinti taip, kad PVM turi sumokėti tik apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamųjų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, arba prekių įsigijimas ar paslaugas gavęs asmuo, jeigu apmokestinamųjų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas vykdomas apmokestinamasis asmuo nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje turi būti sumokėtas PVM, nes taip numatyta atitinkamoje valstybėje narėje, o ne abu asmenys kartu?

2. Jeigu darytina prielaida, kad PVM turi sumokėti tik vienas iš minėtų dviejų asmenų, t. y. arba prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, arba įgijėjas ar gavėjas, ar tais atvejais, kai tai numatyta

atitinkamoje valstybėje narėje, PVM direktyvos 194 straipsnyje įtvirtintos taisyklės turi būti laikomasi taip pat ir tada, kai paslaugų gavėjas neteisingai taikė atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, nes manoma, kad paslaugų teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio Bulgarijos Respublikos teritorijoje PVM tikslais, nors šis teikėjas buvo steigęs nuolatinį padalinį siekdamas teikti paslaugas?

3. Ar mokesčių neutralumo principas, turintis esminę reikšmę bendros PVM sistemos sukūrimui ir veikimui, reikia aiškinti taip, kad juo leidžiama mokesčio patikrinimo praktika, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai, nepaisant paslaugų gavėjos pritaikyto atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, PVM dar kartą priskaičiuojamas paslaugų teikėjui, nors gavėjas jau yra priskaičiavęs mokestį už paslaugą, nėra jokio pavojaus prarasti mokestinių pajamų o nacionaliniame įstatyme numatyta mokestinių dokumentų taisymo tvarka netaikoma?

4. Ar PVM neutralumo principas reikia aiškinti taip, jog pagal jį draudžiama, kad mokesčių administratorius remdamasis nacionalinės teisės nuostata atsisakytų grąžinti paslaugos, už kurią gavėjas pagal ZDDS 82 straipsnio 2 dalį jau yra priskaičiavęs PVM, teikėjui du kartus priskaičiuotą PVM, kai mokesčių administratorius dėl atitinkamo mokesčio dokumento nebuvimo atsisakė pripažinti gavėjo teisę du kartus sumokėto PVM atskaitą, o nacionalinės teisės aktuose numatyta taisymo tvarka nebetaikoma, nes yra galiojantis sprendimas dėl mokesčių perskaičiavimo?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad PVM turi mokėti tik arba paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, arba ši paslaugų gavėjas, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM.

21 Remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu, PVM turi mokėti apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą paslaugų teikimą, išskyrus šios direktyvos, be kita ko, 194 straipsnyje nurodytus atvejus, kai PVM turi mokėti kitas asmuo. Minėtame 194 straipsnyje nurodyta, kad kai apmokestinamą paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra steigęs valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam paslaugos teikiamos.

22 Darytina išvada, kad pagal PVM direktyvą iš principo tik paslaugų teikėjas turi mokėti PVM, išskyrus atvejus, kai jis nėra steigtas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, ir kai ši valstybė yra numąčiusi, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam paslaugos teikiamos.

23 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad vykdomas patikrinimas Bulgarijos mokesčių administratorius 2012 m. kovo 12 d. priėmęs sprendimą dėl mokesčių perskaičiavimo, kuriame padarė išvadą, kad paslaugų teikėja GST – Sarviz turėjo nuolatinį padalinį Bulgarijoje, iš kurio buvo teikiamos techninės ir konsultavimo paslaugos bendrovei GST Skafolding.

24 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pagal PVM direktyvą tik paslaugų teikėjas, kaip antai GST – Sarviz, Bulgarijos mokesčių administratoriui turi sumokėti PVM, mokėtiną už paslaugas, kurias jis teikė Bulgarijoje nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d.

25 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad PVM turi mokėti tik paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, kai

paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas šis mokestis.

Dėl antrojo klausimo

26 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui leidžiama asmeniu, turinčiu mokėti PVM, laikyti paslaugą, teikiamą iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjų, kai tiek ši paslaugų teikėjas, tiek jį gavėjas yra steigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs PVM remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.

27 Kaip priminta šio sprendimo 21 punkte, pagal PVM direktyvos 194 straipsnį valstybės narės gali taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tik tuo atveju, kai paslaugų teikėjas nėra steigtas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM.

28 Tai reiškia, kad tuo atveju, kai paslaugos buvo suteiktos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio valstybės narės, kurioje turi būti mokamas PVM, teritorijoje, negalima daryti išvados, kad PVM turi mokėti tokie paslaugų gavėjai.

29 Šiuo klausimu aplinkybų, kad ši paslaugų gavėjas sumokėjo PVM remdamasis klaidinga prielaida, jog paslaugų teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, negali leisti mokesčių administratoriui nukrypti nuo šios taisyklės ir laikyti, kad PVM turi sumokėti ne paslaugų teikėjas, o jį gavėjas.

30 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui neleidžiama asmeniu, turinčiu mokėti PVM, laikyti paslaugą, teikiamą iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjo, kai tiek ši paslaugų teikėjas, tiek jį gavėjas yra steigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs PVM remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.

Dėl trečiojo ir ketvirtąjo klausimų

31 Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti ši paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę į atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinį dokumentą, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.

32 Pirma, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog PVM neutralumo principas įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (Sprendimo *Malburg*, C/204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

33 Antra, Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybes patikslinti

kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašys asmuo-
?rodo, kad jis yra sąžiningas. Tačiau kai sąskaitą faktūrą išrašys asmuo laiku pašalina bet kokį
mokestinį pajamų praradimo pavojų, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad
sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį būtų galima ištaisyti, ir valstybės narės negali
nustatyti tokio tikslinimo reikalavimo, kad ši sąskaitą faktūrą išrašys asmuo būtų sąžiningas. Toks
tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos (Sprendimo *Rusedespred*,
C-138/12, EU:C:2013:233, 26 ir 27 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

34 Trečia, svarbu priminti, kad priemonės, kurių valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti
teisingą mokesčių surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams
pasiekti. Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra
pagrindinis Sąjungos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (Sprendimo
Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

35 Kiek tai susiję su pagrindine byla, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad,
pirma, remiantis taikytina nacionaline teise, paslaugų teikėjas nebeturi galimybės ištaisyti savo
išrašytą sąskaitą faktūrą, nes 2012 m. kovo 12 d. mokesčių administratorius priėmė jam skirtą
galutinį pranešimą dėl mokesčių perskaičiavimo. Antra, neginėjama, kad šis paslaugų teikėjas
2012 m. kovo 26 d. mokėjimo pavedimu tinkamai sumokėjo PVM, kurio buvo reikalaujama tame
pranešime.

36 Be to, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kadangi
mokesčių administratorius galutinai atsisakė pripažinti šią sąskaitą faktūrą gavėjo teisę jo
sumokėto PVM atskaitą taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, visiškai nekyla su
naudojimusi tokia teise susijęs pavojus prarasti mokestinį pajamą.

37 Tokiomis aplinkybėmis, kadangi paslaugų teikėjas negali ištaisyti minėtą sąskaitą faktūrą,
taigi ir reikalauti, kad ši paslaugų gavėjas sumokėtų PVM, aplinkybės, kad mokesčių
administratorius atsisako grąžinti jam šį PVM, lemia tai, kad jis yra apmokestinamas šiuo
mokesčiu, todėl tai prieštarauja PVM neutralumo principui.

38 Tačiau kitaip būtų tuo atveju, jei paslaugų teikėjas, tinkamai sumokėjęs PVM, kurio iš jo
buvo reikalaujama galutiniame pranešime dėl mokesčių perskaičiavimo, pagal nacionalinės teisės
aktus būtų galėjęs ištaisyti išrašytas sąskaitas faktūras ir susigrąžinti šį PVM iš paslaugų gavėjo,
kuris mokesčių administratoriaus būtų paprašęs atskaityti šį mokestį.

39 Be to, nebuvimas galimybės ištaisyti mokestinius dokumentus pagrindinės bylos
aplinkybėmis, kai pavojus prarasti mokestinį pajamą yra galutinai pašalintas, nėra būtinas
siekiant užtikrinti PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

40 Galiausiai taip pat svarbu priminti, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir
paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių ir paslaugų
kainai, todėl mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei taip apskaičiuotoji
(šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tulic ir Plavo in*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 32 ir 36
punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

41 Pagrindinės bylos aplinkybėmis, atsisakius grąžinti PVM paslaugų teikėjui, šio mokesčio
našta tenka tiek paslaugų teikėjui, tiek jį gavėjui, o tai reiškia, kad mokesčių administratorius
gauna didesnę PVM sumą nei ta, kurią paslaugų teikėjas paprastai turėtų gauti iš jį gavėjo, jei
galėtų ištaisyti išrašytas sąskaitas faktūras, nes šis mokesčių administratorius PVM gavo du
kartus: pirma, iš paslaugų gavėjo ir, antra, iš šios paslaugų teikėjo.

42 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia

atsakyti taip: PVM neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti šią paslaugą gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę ją atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinį dokumentą, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pridėtinės vertės mokestis turi mokėti tik paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas šis mokestis.**
- 2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/88, 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui neleidžiama asmeniui, turinčiu mokėti pridėtinės vertės mokestį, laikyti paslaugą, teikiamą iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjo, kai tiek ši paslauga teikėjas, tiek jį gavėjas yra įsteigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs šį mokestį remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.**
- 3. Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, kai buvo atsisakyta pripažinti šią paslaugą gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę ją atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinį dokumentą, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.**

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.