

62015CJ0624

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 18 d. (1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) — Direktyva 2006/112/EB — 314 straipsnis — Maržos apmokestinimo schema — Taikymo sąlygos — Nacionalinės institucijos atsisakymas suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę taikyti maržos apmokestinimo schemą — Rekvizitai sąskaitose faktūrose, susiję su tiekėjo taikoma maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM — Tiekėjo maržos apmokestinimo schemos netaikymas — Požymiai, leidžiantys tarti, kad yra pažeidimas ar sukuriama tiekiant“

Byloje C-624/15

dėl 2015 m. lapkričio 2 d. Vilniaus apygardos administracinio teismo nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2015 m. lapkričio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „Litdana“

prieš

Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
dalyvaujant

Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai,

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai C. Vajda (pranešėjas) ir K. Jürimäe,
generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. sausio 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

—

UAB „Litdana“, atstovaujamos advokato P. Gruodžio,

—

Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos K. Dieninio, D. Stepanienės ir D. Kriaušino,

—

Kipro vyriausybės, atstovaujamos K. K. Kleanthous ir E. Symeonidou,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,

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

priima šį

Sprendimą

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, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), 226 straipsnio 11 ir 14 punktų ir 314 straipsnio a ir d punktų aiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant UAB „Litdana“ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Valstybinė mokesčių inspekcija) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo leisti taikyti šiai bendrovei maržos apmokestinimo schemą apskaičiuojant pridėtinės vertės mokestį (PVM), susijusį su naudotų automobilių pirkimu iš Danijos ūmonės.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 51 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.“

4

Šios direktyvos 226 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

11)

neapmokestinimo atveju nuoroda į taikytiną šios direktyvos nuostatą arba atitinkamą nacionalinę nuostatą, arba bet kokia kita nuoroda, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas;

<...>

14)

kai taikoma kuri nors iš specialių naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtų procedūrų, atitinkamai nurodoma „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prekės“; „Maržos apmokestinimo schema. Meno kūriniai“ arba „Maržos apmokestinimo schema. Kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“;

<...>“

5

Tos pačios direktyvos 313 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas taiko specialių schemų, skirtų apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti.“

6

Tos pačios direktyvos 314 straipsnyje nustatyta:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, kurį atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiekia vienas iš šių asmenų:

a)

neapmokestinamasis asmuo;

b)

kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas neapmokestinamas pagal 136 straipsnį;

c)

kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamam prekių tiekimui taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkaus verslo įmonių atleidimas nuo PVM ir yra tiekiamas ilgalaikis turtas;

d)

kitas apmokestinamasis prekybininkas, jei to kito apmokestinamojo prekybininko atliekamas prekių tiekimas apmokestinamas PVM pagal šią maržos apmokestinimo schemą.“

7

PVM direktyvos 315 straipsnyje nustatyta:

„314 straipsnyje nurodyto prekių tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėjus pelno maržai tenkant PVM.“

Apmokestinamojo prekybininko pelno marža yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekės pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui.“

8

PVM direktyvos 323 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys neturi teisės iš PVM, kurį jie privalo sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekes, kurias jiems tiekia arba turi tiekti apmokestinamasis prekybininkas, jei apmokestinamojo prekybininko atliekamam šios prekės tiekimui taikoma maržos apmokestinimo schema.“

9

Šios direktyvos 325 straipsnyje nustatyta:

„Išrašydamas sąskaitas-faktūras apmokestinamasis prekybininkas negali jose atskirai nurodyti PVM, tenkančio prekės tiekimui, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema.“

Lietuvos Respublikos teisė

10

Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (Žin., 2002, Nr. 35-1271; toliau – PVM įstatymas) redakcijos 106 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM mokėtojas, tiekiantis naudotas prekes, meno kūrinius, taip pat kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kaip jie apibrėžti šiame straipsnyje, už tiekiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir antikvarinius daiktus skaičiuoja PVM šiame skirsnyje nustatyta tvarka. Šio skirsnio nuostatos taikomos PVM mokėtojams, kurie vykdydami savo ekonominę veiklą nuolat veržiasi naudoti prekių, meno kūrinių, taip pat kolekcinis ir (arba) antikvarinių daiktų tiekimu. Kai PVM mokėtojas tiekia savo naudotą ilgalaikį materialųjį turtą, šis sandoris atžvilgiu laikoma, kad jis atitinka šios dalies reikalavimus dėl nuolatinio vertimosi naudotų prekių tiekimu.

2. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai PVM mokėtojas tiekia be PVM Europos Sąjungos teritorijoje įsigytas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, taip pat naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos įsigyjant buvo taikoma ši speciali apmokestinimo schema, arba naudotas transporto priemonės, kurias įsigyjant išgabenimo valstybėje narėje buvo taikomos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms. <...>“

11

PVM įstatymo 107 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Tiekiant šio įstatymo 106 straipsnio 2 dalyje nurodytas prekes, apmokestinamoji vertė yra pardavėjo marža, apskaičiuota šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka.

2. Pardavėjo marža apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę, ir sumos (įskaitant PVM), kurią jis sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šios prekės įsigydamas, skirtumas. Jeigu tiekiamas PVM mokėtojo importuota prekė, papildomai atimama už šią prekę apskaičiuoto importo muito, importo mokesčių ir importo PVM

suma.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12

Litdana nuolat vykd? naudot? automobili? pardavimo veikl?. Nuo 2012 m. sausio 1 d. iki spalio 30 d. ji i? Danijos bendrov?s Handicare Auto A/S ?sigijo naudot? automobili? ir juos pardav? fiziniams ir juridiniams asmenims. Visose s?skaitose fakt?rose, susijusiose su naudot? automobili? pirkimu, buvo nuorodos ? Danijos PVM ?statymo 69–71 straipsnius, taip pat buvo nurodyta, kad parduoti automobiliai buvo neapmokestinami PVM. Litdana, parduodama naudotus automobilius, taik? maržos schem?, numatyt? PVM ?statymo 106 straipsnio 2 dalyje.

13

Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (toliau – teritorin? mokes?i? inspekcija) atliko Litdanos mokestin? patikrinim? d?l PVM apskai?iavimo laikotarpiu nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2012 m. spalio 30 d. Buvo surašytas 2014 m. balandžio 28 d. patikrinimo aktas; jame teritorin? mokes?i? inspekcija konstatavo, kad Litdana nepagr?stai taik? maržos apmokestinimo schem? 25 naudotiems automobiliams, kuriuos ji ?sigijo i? Handicare Auto ir pardav? fiziniams ir juridiniams asmenims, nes pastaroji ?mon? netaik? maržos apmokestinimo schemas parduotiems automobiliams. Teritorin? mokes?i? inspekcija nurod? Litdanai sumok?ti 15745,48 euro PVM sum?.

14

2014 m. birželio 23 d. teritorin? mokes?i? inspekcija patvirtino patikrinimo akt? ir nurod? Litdanai sumok?ti 15745,48 euro PVM, 3141,76 euro delspinig? ir 1574,66 euro baud?. 2014 m. rugpj??io 21 d. sprendimu Valstybin? mokes?i? inspekcija š? sprendim? patvirtino.

15

Litdana pateik? skund? Mokestinin? gin?? komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (toliau – Mokestinin? gin?? komisija) d?l teritorin?s mokes?i? inspekcijos ir Valstybin?s mokes?i? inspekcijos sprendim? panaikinimo.

16

2014 m. spalio 31 d. Mokestinin? gin?? komisija patvirtino Valstybin?s mokes?i? inspekcijos sprendim?, bet atleido Litdan? nuo delspinig?.

17

Litdana šiuos sprendimus apskund? Vilniaus apygardos administraciniame teisme (Lietuva).

18

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad Lietuvos mokes?i? institucijos neleido taikyti Litdanai maržos apmokestinimo schemas atsižvelgdamos vien ? Danijos mokes?i? administratoriaus pateikt? informacij?, pagal kuri? Handicare Auto netaik? maržos apmokestinimo schemas gin?ijamam automobili? tiekimui. Šiuo atveju, viena vertus, Valstybin? mokes?i? inspekcija neatsižvelg? ? fakt?, kad Handicare Auto pateiktose s?skaitose fakt?rose buvo nurodyta, kad parduoti automobiliai yra neapmokestinami PVM, ir pateikta nuoroda ? Danijos PVM ?statymo 69–71 straipsnius, ir, kita vertus, Mokestinin? gin?? komisija man?, kad Litdana

tur?jo elgtis r?pestingai ir kreiptis ? Handicare Auto prašydama patvirtinti, kad šie automobiliai buvo parduoti taikant maržos apmokestinimo schem?, arba ? Danijos mokes?i? institucijas d?l informacijos, ar ši bendrov? pateik? duomenis apie gin?ijam? automobili? tiekim? informacijos main? PVM srityje sistemos elektroninei duomen? bazei (VIES).

19

Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar apmokestinamasis asmuo, gav?s s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyti rekvizitai, susij? su maržos apmokestinimo schema ir su neapmokestinimu PVM, turi teis? taikyti ši? schem?, numatyt? PVM direktyvos 314 straipsnyje, nors v?liau mokes?i? institucijoms atlikus patikrinim? paaišk?jo, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiek?s aptariamas prekes, šios schemos netaik?.

20

Šiomis aplinkyb?mis Vilniaus apygardos administracinis teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar pagal [PVM] direktyvos 314 straipsnio a punkt? ir 226 straipsnio 11 punkt? bei pagal [PVM] direktyvos 314 straipsnio d punkt? ir 226 straipsnio 14 punkt?, leidžiamas toks nacionalinis reglamentavimas ir / arba juo gr?sta nacionalin? praktika, kai apmokestinamasis asmuo negali taikyti PVM maržos, nes mokes?i? administratoriaus atlikto mokes?inio patikrinimo metu paaišk?ja, kad tiek? prek? PVM s?skaitose fakt?rose buvo pateikta neteisinga informacija / duomenys apie PVM maržos taikym? ir / ar neapmokestinim? PVM, o apmokestinamasis asmuo apie tai nežinojo ir negal?jo žinoti?

2.

Ar [PVM] direktyvos 314 straipsnio nuostatos turi b?ti suprantamos ir aiškinamos taip, kad, nors PVM s?skaitoje fakt?roje yra nurodyta, kad prek?s neapmokestinamos PVM ([PVM] direktyvos 226 straipsnio 11 punktas) ir / arba prek?ms tiekti pardav?jas taik? maržos schem? ([PVM] direktyvos 226 straipsnio 14 punktas), apmokestinamasis asmuo teis? taikyti PVM maržos schem? ?gyja tik tada, kai prekes tiek?s asmuo faktiškai pritaiko maržos schem? ir tinkamai ?vykdo savo pareigas PVM mok?jimo srityje (savo valstyb?je sumoka PVM nuo maržos)?“

D?l prejudicini? klausim?

Pirmin?s pastabos

21

Negin?ytina, kad rekvizitas „Sections 69-71“, kuris yra nuoroda ? reikšmingas Danijos teis?s nuostatas ir yra pateiktas Litdanos gautose s?skaitose fakt?rose, turi b?ti suprantamas kaip iš esm?s atitinkantis rekvizit? „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prek?s“, kuris remiantis PVM direktyvos 226 straipsnio 14 punktu privalo b?ti s?skaitose fakt?rose, kai taikoma speciali naudotoms prek?ms skirta proced?ra. Be to, nei iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, nei iš šali? pagrindin?je byloje pastab?, pateikt? Teisingumo Teismui, nematyti, kad pagrindin?je byloje kyla klausimas d?l Litdanos gaut? s?skait? fakt?r? atitikties PVM direktyvos 226 straipsnyje numatytiems reikalavimams.

D?l klausim?

Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 314 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės kompetentingoms institucijoms nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, gavusiam sėskaite faktūrą, kurioje nurodyti rekvizitai, susiję su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM, teisės taikyti maržos apmokestinimo schemas, kai per šią instituciją vėliau atliktas patikrinimas paaiškėja, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiekęs naudotas prekes, iš tiesų šios schemas šias prekes tiekimui netaikė.

Pirmiausia primintina, kad tiekiant naudotas prekes, kaip aptariamas pagrindinėje byloje, apmokestinamojo prekybininko gautos maržos apmokestinimo schema yra speciali nuo PVM direktyvos bendros apmokestinimo schemas nukrypstanti PVM schema. Todėl šios direktyvos 314 straipsnį, kuriame nurodyti šios specialios schemas taikymo atvejai, reikia aiškinti siaurai (žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, 28 ir 29 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

Kaip matyti iš PVM direktyvos 314 ir 315 straipsnių, maržos apmokestinimo schema leidžia apmokestinamajam prekybininkui PVM taikyti tik parduodant naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, įsigytus iš kitų PVM direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose nurodytų asmenų, gautai pelno maržai, kuri atitinka apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekių pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumą.

Kaip matyti iš PVM direktyvos 51 konstatuojamosios dalies, maržos apmokestinimo schema siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų srityje (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, 47 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

Apmokestinamojo prekybininko visos naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimo kainos apmokestinimas, nors kaina, už kurią jis įsigijo šias prekes, apima PVM, kurį pirkdamas sumokėjo vienas iš minėtos direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose numatytoms kategorijoms priklausančių asmenų, kai nei šis asmuo, nei apmokestinamasis prekybininkas negalėjo jo atskaityti, iš tiesų yra toks dvigubas apmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, 48 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

Sąlygos, kurias turi vykdyti apmokestinamasis asmuo, siekiantis taikyti maržos apmokestinimo schemą, numatytos PVM direktyvos 314 straipsnyje. Šiame straipsnyje, be nurodytų prekių rūšių, kurias apmokestinamasis prekybininkas gali tiekti taikydamas maržos apmokestinimo schemą, a–d punktuose pateiktas asmenų, iš kurių šis apmokestinamasis prekybininkas turi pirkti šias prekes, kad galėtų taikyti šią specialią schemą, sąrašas. Šiems skirtingiems asmenims bendra tai, kad jie niekaip negali atskaityti sumokėto už šias prekes pirkimo mokesčio, todėl išmokėst

sumoka vis? (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, 37 punkt?).

28

Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Litdanos iš Handicare Auto gautose s?skaitose fakt?rose buvo nurodyti rekvizitai, susij? su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM. S?skaitoje fakt?roje Nr. 96681, ?trauktoje ? Teisingumo Teismui pateikt? bylos medžiag?, kuri yra Handicare Auto išrašyt? s?skait? fakt?r? už pagrindin?je byloje nagrin?jamus preki? tiekimus pavyzdys, be rekvizit?, susijusi? su s?skaitos fakt?ros išrašymo data, PVM mok?tojo kodu, kuriuo naudojasi Handicare Auto vykdydamas preki? tiekimus, visu šios bendrov?s pavadinimu ir adresu, tiek? preki? kiekiu ir pob?džiu, vieneto kaina, „Total DKK“ kaina, PVM suma, lygia „0“, ir „Total DKK incl. VAT “ kaina, yra nurodyta „Sections 69-71“ ir „Free of VAT“.

29

Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nuoroda Handicare Auto išrašytose s?skaitose fakt?rose, kiek tai susij? su maržos apmokestinimo schemos taikymu, buvo neteisinga, nes per mokes?i? institucij? atlikt? patikrinim? paaišk?jo, kad Handicare Auto iš ties? netaik? šios schemos pagrindin?je byloje nagrin?jamam naudot? automobili? tiekimui. Iš to min?tos institucijos padar? išvad?, kad Litdana netur?jo teis?s taikyti maržos apmokestinimo schemos, nes šios schemos taikymo s?lygos nebuvo ?vykdytos, tod?l jos v?liau nurod? Litdanai sumok?ti taikytino PVM sum?.

30

Šiuo klausimu konstatuotina, kad maržos apmokestinimo schema, nustatyta PVM direktyvos 314 straipsnio d punkte, taikoma su s?lyga, kuri šiuo atveju nebuvo ?vykdyta, kad šiame straipsnyje numatytas prekes apmokestinamajam asmeniui tiekia kitas apmokestinamasis prekybininkas, kuris taik? t? pa?i? speciali? schem? tiekimui. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? nematyti, kad situacija pagrindin?je byloje susijusi su kitu maržos apmokestinimo schemos taikymo atveju, numatytu 314 straipsnyje.

31

Šiomis aplinkyb?mis primintina, kad Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad asmenys suk?iaudami arba piktnaudžiaudami negali remtis S?jungos teis?s normomis (2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 43 punktas).

32

Tuo remdamasis suformuotoje jurisprudencijoje, susijusioje su PVM direktyvoje numatyta teise ? PVM atskait?, Teisingumo Teismas pirmiausia padar? išvad?, kad nacionalin?s institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant. Be to, jis nusprend?, kad piktnaudžiavimo ar suk?iavimo pasekm? iš esm?s taikoma ir teisei ? neapmokestinim? tiekiant prekes Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punkt?). Galiausiai Teisingumo Teismas pažym?jo, kad tiek, kiek galimas atsisakymas suteikti teis?, pagr?st? PVM direktyva, atspindi bendr?j? princip?, pagal kur? niekas negali piktnaudžiaudamas ar suk?iaudamas ?gyti iš S?jungos teisin?s sistemos kylan?i? teisi?, toks atsisakymas patenka ? nacionalini? institucij? ir teism? kompetencij?, neatsižvelgiant ? tai,

kokia teis? PVM srityje paveikta suk?iaujant, tod?l tai taikoma ir teisei ? PVM gr?žinim? (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 46 punkt?).

33

Remiantis suformuota jurisprudencija tai taikytina ne tik tais atvejais, kai pats apmokestinamasis asmuo suk?iavo mokes?i? srityje, bet ir tuomet, kai jis žinojo ar tur?jo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiek?jo ar kito ?kio subjekto, dalyvaujan?io ši? tiekim? grandin?s pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu suk?iavimu PVM srityje (teis?s ? atskait? srityje žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 38–40 punktus, tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo srityje žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punkt? ir PVM gr?žinimo srityje žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt., C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 49 ir 50 punktus).

34

S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad s?žiningas ?kio subjektas imt?si bet koki? priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

35

Ta?iau su PVM direktyvoje numatyta teis?s ? atskait? sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo vykdому suk?iavimu ar kad kitas sandoris, ankstesnis ar v?lesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas, kuris yra tiekimo grandin?s dalis, susij?s su suk?iavimu PVM srityje. Iš ties? atsakomyb?s be kalt?s sistemos nustatymas viršyt? tai, kas b?tina siekiant apsaugoti valstyb?s išdo teises (žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 41 ir 42 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

36

Atsižvelgiant ? tai, net jei visos tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM ar PVM atskaitos esmin?s s?lygos n?ra ?vykdytos, Teisingumo Teismas nusprend?, kad negalima atsisakyti suteikti šios teis?s apmokestinamajam asmeniui, kuris veik? s?žiningai ir ?m?si vis? priemoni?, kuri? galima pagr?stai reikalauti, kad ?sitikint?, jog jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo Teleos ir kt., C?409/04, EU:C:2007:548, 68 punkt? ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 47–50 ir 55 punktus).

37

Visos šalys ir suinteresuotieji asmenys, pateik? Teisingumo Teismui pastabas, sutinka, kad šio sprendimo 32–35 punktuose pateikti argumentai reikšmingi tuo atveju, kai nacionalin?s institucijos ar teismai atsisako suteikti teis? taikyti maržos apmokestinimo schem?, numatyt? PVM direktyvos 314 straipsnyje.

38

Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, nagrin?jamu atveju priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti PVM direktyvoje

numatyta teise, siekiant įsitikinti, kad jo sudaryti sandoriai nesusiję su tokio subjekto ankstesniame etape vykdytu sukčiavimu, nustatymas iš esmės priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių (pagal analogiją žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 53, 54 ir 59 punktus ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punktą).

39

Kai yra požymių, leidžiančių tarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus tokio subjekto atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes gali būti pareigotas pasidomėti kitu tokio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, ir įsitikinti jo patikimumu (pagal analogiją žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 60 punktą).

40

Tačiau mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise taikyti maržos apmokestinimo schemą, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitų faktūrų už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo vykdo savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ir nesukčiauja, ir, antra, turėti tai patvirtinančių dokumentų (pagal analogiją žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 61 punktą).

41

Iš tiesų mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus tokio subjekto patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimų PVM srityje, ir taikyti sankcijas tokio subjektui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavimus (žr. pagal analogiją 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 62 punktą).

42

Klausimų, ar Litdana veikę sąžiningai ir žmogiškai visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jos reikalaujama, kad įsitikintų, jog jos sudaryti sandoriai nebuvo traukti sukčiavimų mokesčių srityje, turi vertinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 37–41 punktuose nurodytus principus.

43

Vienas iš rodymų ir faktinių aplinkybių, kuriuos gali atsižvelgti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, gali būti faktas, kad nėra nustatyta, jog Litdana žinojo, kad Handicare Auto iš tiesų netaikė maržos apmokestinimo schemos pagrindinėje byloje nagrinėjamiems tiekimams. Bet kuriuo atveju to nematyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutarties.

44

Dėl klausimo, ar Litdana žmogiškai visų priemonių, kad įsitikintų, jog jos sudaryti sandoriai nebuvo traukti sukčiavimų mokesčių srityje, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vertindamas bendrai, be kita ko, gali atsižvelgti į faktą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami tiekimai yra ilgalaikiai Litdanos ir Handicare Auto prekybinio santykių dalis ir praeityje Litdana mokesčių institucijose pasitikrino, kokią reiškia rekvizitas „Sections 69-71“, nurodytas Handicare Auto išrašytose sąskaitose faktūrose, ir gavo šios institucijos patvirtinimą, kad sąskaitos faktūros, kuriose yra šis rekvizitas, yra pakankamas rodymas, jai leidžiantis taikyti maržos apmokestinimo schemą. Šiomis aplinkybėmis reikalavimas, kad apmokestinamasis asmuo sistemiškai, t. y. vykdydamas

kiekvieną tiekimą, tikrinti, ar tiekėjas iš tiesų taikė maržos apmokestinimo schemą, bent jau tuomet, jei nėra požymių, leidžiančių tarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 punktą, prieštarauti proporcingumo principui.

45

Dėl klausimo, ar pagrindinėje byloje yra požymių, leidžiančių tarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, pažymėtina, kad per teismo posėdį Lietuvos vyriausybė, atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą, sutiko, kad vien rekvizitas „Sections 69-71“, nurodytas Litdanos gautose sąskaitose faktūrose, savaime nėra požymis, dėl kurio turėtų kilti tarimas, kad egzistuoja pažeidimų ar sukčiaujama. Šios vyriausybės nuomone, tai, kad sąskaitose faktūrose kartu yra rekvizitai „Sections 69-71“ ir „Free of VAT“, yra požymis, kad egzistuoja pažeidimų ar sukčiaujama, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 punktą.

46

Nors šis dvigubas rekvizitas nėra visiškai nedviprasmiškas, nes, atrodo, juo daroma nuoroda tiek į tiekimo apmokestinimo taikant prekybininkui maržos apmokestinimo schemą tvarką, tiek į neapmokestinimą PVM, pažymėtina, kaip tai padarė Europos Komisija, kad nėra akivaizdu, jog šis dvigubas rekvizitas apdairiam kiekvienam subjektui, kuris nėra PVM srities ekspertas, gali sukelti tarimą, kad ankstesniame etape kiekvienas subjektas padarė pažeidimų ar sukčiavo. Iš tiesų, neatmestina, kad apmokestinamasis asmuo šio dvigubo rekvizitą gali aiškinti kaip patvirtinantį faktą, jog remiantis PVM direktyvos 314 straipsnio d punktu šis tiekimas atliko kitas apmokestinamasis prekybininkas, tiek, kiek šio apmokestinamojo prekybininko tiekimui buvo taikomas PVM remiantis maržos apmokestinimo schema. Tiek rekvizitą, susijusį su neapmokestinimu PVM, tiek susijusį su maržos apmokestinimo schema, nurodytus pagrindinėje byloje nagrinjamose sąskaitose faktūrose, apmokestinamasis asmuo, kaip per teismo posėdį nurodė Litdana, taip pat gali aiškinti kaip patvirtinančius faktą, kad tik prekybininko marža yra apmokestinama, o atitinkamą prekę vertė lieka neapmokestinta, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

47

Be to, rekvizitą „Free of VAT“ kartu su rekvizitais „Sections 69-71“ ir „Total DKK incl. VAT“, esančiais šiose sąskaitose faktūrose, apmokestinamasis asmuo taip pat gali aiškinti kaip patvirtinantį, kad taikant maržos apmokestinimo schemą, remiantis PVM direktyvos 323 straipsniu, jis negali atskaityti pirkimo mokesčio, sumokėto perkant aptariamas prekes, arba kad tiekimams taikoma maržos apmokestinimo schema, pagal kurią, remiantis šios direktyvos 325 straipsniu, apmokestinamojo prekybininko išrašytose sąskaitose faktūrose negali būti atskirai nurodomas PVM už tiekimus; tai taip pat turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

48

Atsižvelgiant į minėtus argumentus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 314 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės kompetentingoms institucijoms nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, gavusiam sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyti rekvizitai, susiję su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu PVM, teisę taikyti maržos apmokestinimo schemą, net kai per šią instituciją vėliau atliktas patikrinimas paaiškėja, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiekis naudotas prekes, iš tiesų šios schemos šie prekių tiekimai netaikomi, jeigu kompetentingos institucijos nenustatė, kad apmokestinamasis asmuo veikęs žiningai ar nesąžiningai visų pagrįstų priemonių, kad įsitikintų, jog jo sudaromas sandoris nėra traukia jo sukčiavimą mokesčių srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

49

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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 314 straipsn? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstyb?s nar?s kompetentingoms institucijoms nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, gavusiam s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyti rekvizitai, susij? su maržos apmokestinimo schema ir neapmokestinimu prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM), teis?s taikyti maržos apmokestinimo schem?, net kai per šią instituciją v?liau atlikt? patikrinim? paaišk?ja, kad apmokestinamasis prekybininkas, tiek?s naudotas prekes, iš ties? šios schemos ši? prekį tiekimui netaik?, jeigu kompetentingos institucijos nenustat?, kad apmokestinamasis asmuo veik? nes?žiningai ar nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad ?sitikint?, jog jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Juhász

Vajda

Jürimäe

Paskelbta 2017 m. geguž?s 18 d. viešame pos?dyje Liuksemburge.

Kancleris

A. Calot Escobar

Devintosios kolegijos pirmininkas

E. Juhász

(1) Proceso kalba: lietuvi?.