

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 15 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio a punktas, 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktai, 289 ir 290 straipsniai – Galimybė atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) – Kitose valstybėse narėse vykdomi pardavimo sandoriai – Atleidimo nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje pasinaudojama teise į atskaitą, tvarka“

Byloje C-507/16

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) 2016 m. rugsėjo 12 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugsėjo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Entertainment Bulgaria System ir D

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai S. Rodin ir E. Regan,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Entertainment Bulgaria System EOOD*, atstovaujamos S. Georgieva,
- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia*, atstovaujamo A. Georgiev,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir M. Georgieva,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Mihaylova,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14) (toliau – Direktyva 2006/112), 168 straipsnio a ir b punkt?, 169 straipsnio a punkto ir 214 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Entertainment Bulgaria System EOOD* (toliau – EBS) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia* (Sofijos miesto skund?, mokes?i? ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius, Bulgarija) gin?? d?l mokestinio patikrinimo akto, kuriuo šiai ?monei nurodyta sumok?ti prid?tin?s vert?s mokes?io nepriemok? (PVM) ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

4 Šios direktyvos 169 straipsnyje nustatyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teis? ? tame straipsnyje nurodyto PVM atskait?, jei prek?s ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstyb?s nar?s, kurioje PVM yra mok?tinas arba sumok?tas, rib? vykdoma veikla, už kuriuos b?t? galima atskaityti PVM, jei jie b?t? vykdomi toje valstyb?je nar?je;

<...>“

5 Šios direktyvos 214 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad atskiru kodu b?t? registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10[9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris j? atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus preki? tiekim? ir paslaug? teikim?, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prek?s ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsni?;

<...>

d) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuriam j? atitinkamoje teritorijoje suteikiamos

paslaugos, už kurias jis privalo sumokėti PVM pagal 196 straipsnį;

e) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs į atitinkamoje teritorijoje, kuris kitos valstybės narės teritorijoje teikia paslaugas, už kurias PVM moka tik paslaugą gavėjas pagal 196 straipsnį.

<...>“

6 Tos pačios direktyvos 196 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.“

7 Direktyvos 2006/112 282 straipsnyje nurodyta, kad šios direktyvos 2 skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokesčio lengvatos taikomos, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkaus verslo žmonės.

8 Šios direktyvos 287 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinį apyvartą yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal į įstojimo dienos valiutą perskaičiavimo kursą:

<...>

17) Bulgarija: 25 600 [eur];

<...>“

9 Minėtos direktyvos 289 straipsnyje nustatyta:

„Nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose faktūrose.“

10 Direktyvos 2006/112 290 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie turi teisę būti atleisti nuo PVM, gali pasirinkti taikyti paprastes PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras. Šiuo atveju jie turi teisę, bet kuri nacionalinės teisės aktuose numatyta laipsnišką mokesčio lengvatą.“

Bulgarijos teisė

11 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad teisės atskaityti pirkimo PVM neturi asmuo, įregistruotas pagal ZDDS 97a straipsnį.

12 ZDDS 94 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad registravimas kaip PVM mokėtojo gali būti privalomas arba savanoriškas.

13 Pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį kiekvienas mokesčių mokėtojas, kurio apmokestinamoji apyvarta per iki einamojo mėnesio buvusį trumpesnį nei dvylikos mėnesių iš eilės laikotarpį buvo didesnė ar lygi 50 000 Bulgarijos levų (BGN) (apie 25 000 eurų), turi pateikti prašymą įregistruoti pagal šį statymą per keturiolika dienų nuo laikotarpio, per kurį jis pasiekė šią apyvartą, pabaigos.

14 ZDDS 97a straipsnyje nustatyta:

„1. Šio statymo nustatyta tvarka turi būti registruojamas bet kuris 3 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo, kuriam šalies teritorijoje teikiamos apmokestinamos paslaugos, už kurias mokesčių turi sumokėti gavėjai, kaip numatyta 82 straipsnio 2 dalyje.

2. Šio statymo nustatyta tvarka turi būti registruojamas bet kuris 3 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyje nurodytas šalies teritorijoje susikūrusis apmokestinamasis asmuo, kuris teikia paslaugas pagal 21 straipsnio 2 dalį, kai ši paslauga teikimo vieta yra kitos valstybės narės teritorija.

3. Apmokestinamasis asmuo, registruotas pagal 1 dalį, laikomas registruotu ir pagal 2 dalį, ir atvirkščiai.

<...>“

15 ZDDS 100 straipsnio 1 dalyje tvirtinta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris neatitinka privalomo registravimo pagal 96 straipsnio 1 dalies sąlygų, turi teisę registruotis pagal šį statymą.“

16 ZDDS 113 straipsnio 9 dalyje numatyta:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra registruoti pagal šį statymą arba yra registruoti remiantis 97a straipsnio 1 ir 2 dalimis <...> neturi teisės nurodyti PVM į įrašomose sąskaitose faktūrose.“

Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

17 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad EBS yra Bulgarijoje steigta bendrovė, teikianti paslaugas interneto paslaugų srityje, kaip antai interneto svetainių kūrimo, multimedijos plėtros arba grafinio dizaino paslaugas.

18 Nuo 2010 m. gruodžio 21 d. EBS buvo registruota kaip PVM mokėtoja pagal ZDDS 97a straipsnio 2 dalį, pagal kurią numatytas Bulgarijoje steigti apmokestinamųjų asmenų, teikiančių paslaugas, kurių suteikimo vieta yra kitos valstybės narės teritorijoje, registravimas.

19 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad EBS buvo paslaugų, kurias teikė kitą nei Bulgarijos Respublika valstybių narių teritorijoje steigti apmokestinamieji asmenys, gavėja; ji naudojos šiomis paslaugomis, kad galėtų teikti paslaugas kitose valstybėse narėse ir Šveicarijoje.

20 Pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką EBS atliko PVM, susijusio su jai suteiktomis paslaugomis, atskaitą.

21 Atlikdama mokesčių patikrinimą *Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinė pajamų agentūra, Bulgarija) nustatė, kad nuo 2013 m. lapkričio 30 d. EBS pasiekė apyvartą, nuo kurios įmonės šioje valstybėje narėje nebegali būti taikoma atleidimo nuo PVM tvarka ir jos,

remdamosi nacionaline teise, turi registruotis kaip PVM mokėtojas pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį.

22 2015 m. rugsėjo 16 d. mokestinio patikrinimo akte Nacionalinė pajamų agentūra, pirma, teigė, kad EBS neteisėtai pasinaudojo teise atskaityti PVM, susijusį su jai suteiktomis paslaugomis, nes pagal ZDDS 70 straipsnio 4 dalį šia teise draudžiama naudotis pagal ZDDS 97a straipsnį registruotiems asmenims ir, antra, nurodė EBS sumokėti PVM nepriemokų ir delspinigius (toliau – mokestinio patikrinimo aktas).

23 2015 m. lapkričio 30 d. sprendimu Sofijos miesto skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius iš dalies patenkino prašymą iš dalies pakeisti mokestinio patikrinimo aktą, nes nusprendė, kad draudimas atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM galėjo būti taikomas EBS ne iki jos registravimo kaip PVM mokėtojos pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį, o tik iki to momento, kai buvo vykdytos prašymo registruoti pagal šią nuostatą pateikimo sąlygos.

24 Kadangi EBS buvo pareigota sumokėti 2 094 196 BGN (apie 1 070 741 eurų) PVM ir delspinigius, ji pateikė *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) prašymą panaikinti tokį iš dalies pakeistą mokestinio patikrinimo aktą.

25 Šis teismas siekia sužinoti, ar ZDDS 70 straipsnio 4 dalis atitinka Direktyvą 2006/112.

26 Jis pažymi, kad jei kaip PVM mokėtojai pagal ZDDS 97a straipsnį, kur padaryta nuoroda ZDDS 70 straipsnio 4 dalyje, registruoti apmokestinamieji asmenys negali savo sąskaitose faktūrose nurodyti PVM už Bulgarijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, jie turi turėti galimybę nurodyti šį mokestį sąskaitose faktūrose už prekes ar paslaugas, kurių tiekimo ar suteikimo vieta yra už šios valstybės narės ribų. Jis mano, kad dėl šios priežasties minėti apmokestinamieji asmenys gali atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM už paslaugas, kurias jiems suteikė kitų valstybių narių teritorijoje steigti apmokestinamieji asmenys.

27 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Sofia grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos 214 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, kiek tai susiję su teise atskaitų, vairiems registravimo kaip PVM mokėtojų atvejams priskiriama skirtinga svarba arba kad valstybės narės gali registravimo atvejams priskirti skirtingą svarbą, kaip padarė ZDDS 97 straipsnyje ir 70 straipsnio 4 dalyje

2. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad [šios] direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje nustatytomis sąlygomis registruotas asmuo neturi teisės atskaityti PVM, sumokėtą už paslaugas, kurias jam suteikė kitų valstybių narių apmokestinamieji asmenys, nors jis tas pačias paslaugas naudoja teikdamas paslaugas kitose valstybėse narėse ir yra vykdytos kitos materialiosios ir procedūrinės teisės atskaitų gyvendinimo sąlygos

3. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos leidžiama tokia nacionalinė teisės norma, kokia yra ZDDS 70 straipsnio 4 dalis, pagal kurią asmenys, kaip PVM mokėtojai registruoti pagal Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktus, o ne pagal 214 straipsnio 1 dalies a punktą, niekada neįgyja teisės atskaityti pirkimo PVM“

Dėl prejudicinių klausimų

28 Savo trimis prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktui ir 169 straipsnio a punktui prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narėje už kitose valstybėse narėse steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, motyvuojant tuo, kad jis registruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų.

29 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Direktyvos 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose atitinkamai kalbama apie atvejus, kai valstybės narės teritorijoje apmokestinamajam asmeniui teikiamos paslaugos, už kurias jis turi sumokėti PVM pagal šios direktyvos 196 straipsnį ir kai apmokestinamasis asmuo yra steigtas valstybės narės teritorijoje ir kitos valstybės narės teritorijoje teikia paslaugas, už kurias pagal tą patį 196 straipsnį PVM turi sumokėti tik prekės ar paslaugas gaunantis asmuo. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Bulgarijos teisėje ši nuostata buvo perkelta į ZDDS 97a straipsnio 1 ir 2 dalis.

30 Toliau svarbu priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad teisė mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaitą būtų suteikta, jeigu yra vykdyti esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdo kai kurių formalių reikalavimų (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatytas registravimas kaip PVM mokėtojo yra tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais, dėl kurio negali būti abejojama, be kita ko, teise PVM atskaitą, jeigu vykdytos materialinės šios teisės atsiradimo sąlygos (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 60 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32 Iš to matyti, jog tai, kad asmuo nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas prieš tai, kai naudojo vykdant apmokestinamąjį veiklą sigytas prekes, negali trukdyti jam naudotis teise mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM atskaitą (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

33 Iš to taip pat matyti, *a fortiori*, kad pagal nacionalinės teisės aktą apmokestinamajam asmeniui negali būti trukdoma naudotis teise mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad jis yra registruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų.

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvai 2006/112 prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narėje už kitose valstybėse narėse steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, motyvuojant tuo, kad jis registruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų.

35 Vis dėlto iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad galimas ir kitoks nacionalinės teisės akto išaiškinimas.

36 Iš tikrųjų, kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kadangi dėl EBS apyvartos lygio ši įmonė Bulgarijoje nebegalėjo naudotis atleidimo nuo PVM tvarka, ji nebegalėjo būti registruota kaip PVM mokėtoja pagal ZDDS 97a straipsnio 1 ir 2 dalis, tačiau jai turėjo būti taikoma „privaloma“ registracija pagal ZDDS 96 straipsnį.

37 Iš to gali būti daroma išvada, jog pagal ZDDS 97a straipsnio 1 ir 2 dalis registruotis kaip PVM mokėtojai gali tik tie apmokestinamieji asmenys, kuriems Bulgarijoje taikoma atleidimo nuo mokesčių tvarka.

38 Jei taip yra, o tai privalo patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją aiškinti nacionalinį teisę, reikia performuluoti pateiktus klausimus ir laikyti, kad jie iš esmės susiję su klausimu, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktu ir 169 straipsnio a punktu prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam joje taikoma atleidimo nuo mokesčių tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise į pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narėse steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, atskaitą.

39 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja šiems apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kur vykdo šiuos sandorius, teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti toje valstybėje narėje mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekes ir paslaugas, kurias jam patiekia ar suteikia (arba patiekia ar suteikia) kitas apmokestinamasis asmuo.

40 Vis dėlto valstybės narės teritorijoje steigta įmonė, kuriai šioje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčių tvarka, negali remtis šioje nuostatoje numatyta teise į mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM atskaitą. Iš tiesų Direktyvos 2006/112 289 straipsnyje numatyta, kad apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma ši atleidimo nuo mokesčių tvarka, „neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 straipsnius <...> ir negali jo nurodyti savo sąskaitose faktūrose“.

41 Be to, Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkte pažymėta, kad be šios direktyvos 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos vykdyti sandoriams, susijusiems su tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kur PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribą vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jeigu jie būtų vykdomi toje kitoje valstybėje narėje.

42 Taigi pagal Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punktą teisės į atskaitą įgyvendinimas priklauso nuo klausimo, ar tokia teisė egzistuoja, kai visi sandoriai sudaryti vienoje valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 32 punktą). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad teisė į atskaitą gali būti įgyvendinama net neatsižvelgiant į tai, ar vykdant sandorį iš tiesų buvo sumokėtas pardavimo PVM kitose valstybėse narėse (pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 41 punktą).

43 Vis dėlto, jeigu įmonė, kuriai Bulgarijoje taikoma atleidimo nuo mokesčių tvarka, negalėtų šioje valstybėje narėje remtis teise į mokėtiną arba sumokėtą pirkimo PVM atskaitą už paslaugas, suteiktas šioje valstybėje narėje, viena iš Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkte numatytų teisės atskaityti mokėtiną arba sumokėtą pirkimo PVM už ne šioje valstybėje narėje suteiktas paslaugas taikymo sąlygų taip pat nebūtų vykdyta.

44 Taigi darytina išvada, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad jiems neprieštarauja valstybės narų teisės aktas, pagal kurį valstybės narų teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam toje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčių tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM, sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narų se steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narų se nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, atskait.

45 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvai 2006/112 prieštarauja valstybės narų teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narų teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narų je už kitose valstybėse narų se steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narų se nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, motyvuojant tuo, kad jis registruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų. Tačiau Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad jiems neprieštarauja valstybės narų teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narų teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam toje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčių tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise mokėtino pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narų se steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narų se nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, atskait.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymui 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:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčių bendros sistemos, iš dalies pakeista 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES turi būti aiškinama taip, kad jai prieštarauja valstybės narų teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narų teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčių, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narų je už kitose valstybėse narų se steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narų se nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, motyvuojant tuo, kad jis registruotas kaip pridėtinės vertės mokesčių mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų. Tačiau Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad jiems neprieštarauja valstybės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narų teritorijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam toje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčių tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise mokėtino pirkimo pridėtinės vertės mokesčių, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narų se steigto apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narų se nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra steigtas, atskait.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.