

GENERALINIO ADVOKATO

YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2016 m. vasario 17 d.(1)

Byla C-518/14

Senatex GmbH

prieš

Finanzamt Hannover-Nord

(*Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Pirkimo PVM atskaita – Sąskaitų faktūrų išrašymas nenurodant mokesčių mokėtojo ar PVM mokėtojo kodų – Valstybės narų teisės aktai, pagal kuriuos sąskaitos faktūros neleidžiama ištaisyti ex tunc“

1. Šios bylos teisinis pagrindas yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2). Visų pirma kyla šie klausimai: pirma, kokį poveikį klaidingos arba neišsamios sąskaitos faktūros ištaisyimas turi nuo tada, kai galima pasinaudoti teise į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą, ir, antra, ar toks ištaisyimas gali būti ribojamas laiko atžvilgiu.

2. Šioje išvadoje paaiškinsiu, kodėl manau, kad PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos sąskaitos faktūros, kurioje turi būti nurodyti privalomieji rekvizitai, t. y. PVM mokėtojo kodas, ištaisyimas negalioja atgaline data, nes teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti tik už tuos metus, kai buvo ištaisyta pradinė sąskaita faktūra, bet ne už tuos metus, kai ši faktūra buvo išrašyta.

3. Šiuo atžvilgiu nurodysiu priežastis, dėl kurių manau, kad valstybės narų gali numatyti priemonės, kuriomis baudžiama už privalomųjų rekvizitų nurodymo reikalavimų nesilaikymą, jeigu tik jos laikosi proporcingumo principo, ir priemonės, kuriomis galimybę ištaisyti klaidingą arba neišsamią sąskaitų faktūrą yra ribojama laiko atžvilgiu, jeigu tik jos vienodai taiko šias priemones analogiškoms mokesčių srityje suteiktoms teisėms, grindžiamoms vidaus teise, ir Sąjungos teise grindžiamoms teisėms (lygiavertiškumo principas) ir kad jos nepadaro teisės į atskaitą gyvendinimo praktiškai neįmanomo arba pernelyg sunkaus (veiksmingumo principas).

I – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 63 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

5. Pagal šios direktyvos 167 straipsn?:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

6. Šios direktyvos 168 straipsnio a punktas suformuluotas taip:

„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.“

7. PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?.“

8. Šios direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tin? per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibr?žtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudot? savo teise ? atskait? tik tiekimo metu.“

9. Tos pa?ios direktyvos 219 straipsnyje numatyta:

„Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakei?ia arba kuriame konkre?iai ir vienareikšmiškai nurodoma pirmin? s?skaita fakt?ra, laikomas s?skaita fakt?ra.“

10. PVM direktyvos 226 straipsnis yra suformuluotas taip:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatyt? speciali? nuostat?, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

<...>

3) 214 straipsnyje nurodytas PVM mok?tojo kodas, kur? naudodamas apmokestinamasis asmuo tiek? prekes ar teik? paslaugas;

<...>.“

11. Šios direktyvos 239 straipsnis suformuluotas taip:

„Kai valstyb?s nar?s naudojasi 272 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos b punkte nustatyta

galimybe PVM mok?tojo kodo nesuteikti apmokestinamiesiems asmenims, kurie nevykdo 20, 21, 22, 33, 36, 138 ir 141 straipsniuose nurodyt? sandori?, ir kai tiek?jui arba prekes ar paslaugas ?sigyjan?iam asmeniui nesuteiktas šios r?šies registracijos kodas, s?skaitoje fakt?roje vietoj jo nurodomas kitas kodas, vadinamas mokes?i? mok?tojo kodu pagal atitinkamos valstyb?s nar?s apibr?žim?.

B – Vokietijos teis?

12. Pagal pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2005 m. Apyvartos mokes?io ?statymo (*Umsatzsteuergesetz 2005*, toliau – *UStG*)(3) 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkt? verslininkas gali atskaityti pagal ?statym? mok?tin? pirkimo PVM už kito verslininko jo ?monei patiektas prekes ir suteiktas paslaugas. Be to, šioje nuostatoje nurodyta, kad jeigu verslininkas nori pasinaudoti teise ? atskait?, jis turi tur?ti s?skait? fakt?r?, išrašyt? pagal *UStG* 14 ir 14a straipsni? reikalavimus. Tokioje s?skaitoje fakt?roje, be kita ko, turi b?ti visi *UStG* 14 straipsnio 4 dalyje išvardyti rekvizitai.

13. Sumok?tas pirkimo PVM gali b?ti atskaitytas tik už apmokestinam?j? laikotarp?, kur? yra ?vykdomos visos esmin?s šios teis?s ?gyvendinimo s?lygos, kaip tai suprantama pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dal?.

14. Pagal pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *UStG* ?gyvendinimo taisykli? (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*) 31 straipsnio 5 dal? s?skaita fakt?ra gali b?ti ištaisyta, jeigu joje n?ra vis? *UStG* 14 straipsnio 4 dalyje ir 14a straipsnyje numatyt? rekvizit? arba jeigu joje nurodyta neteisinga informacija. Šiuo tikslu pakanka specialiu ir tik su konkre?ia s?skaita susietu dokumentu pateikti tr?kstamus arba ištaisyti neteisingus duomenis. Šio dokumento formai ir turiniui taikomi tie patys *UStG* 14 straipsnio reikalavimai.

15. Ypatingais atvejais, kai neteisingai arba nepagr?stai nurodomas PVM, pagal analogij? taikoma *UStG* 17 straipsnio 1 dalis. Pagal šį nuostat? s?skait? fakt?r? ištaisyimas galioja ne atgaline data, o tuo laikotarpiu, kada paslaugos gav?jui pateikiama ištaisyta s?skaita arba patenkinamas prašymas d?l ištaisyimo po to, kai buvo pašalinta mokestini? pajam? praradimo rizika.

16. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat paaiškina, kad jeigu atskaityti PVM neleidžiama d?l to, jog s?skaitoje fakt?roje nenurodyti tam tikri duomenys arba jie yra neteisingi, teis? ? atskait? ištaisyti s?skait? fakt?r? gali atsirasti s?skaitos fakt?ros ištaisyimo momentu. Tokiu atveju PVM administruojanti mokes?i? institucija remiasi tomis pa?iomis pajamomis. Ta?iau verslininkui d?l to gali padid?ti mokestin? skola. Iš ties?, jei tik pra?jus keleriems metams, pavyzdžiui, išorinio patikrinimo metu, nurodoma, kad atskaityti PVM nebuvo galima, tai reiškia didel? finansin? našt? verslininkui, kuris pagal Mokes?i? kodekso (*Abgabenordnung*) 233 a straipsn? privalo sumok?ti delspinigius už nesumok?tus mokes?ius.

II – Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s

17. *Senatex GmbH* (toliau – *Senatex*) turi didmenin?s prekybos tekstil?s gaminiais ?mon?. Savo 2008–2011 m. mokes?i? deklaracijose ji nurod? pirkimo PVM atskait? iš savo prekybos agentams atlikt? komisini?, taip pat pirkimo PVM atskait? pagal reklamos k?r?jo išrašytas s?skaitas fakt?ras (toliau kartu – gin?ijamos s?skaitos fakt?ros).

18. Nuo 2013 m. vasario 11 d. iki geguž?s 17 d. *Senatex* buvo tikrinama *Finanzamt Hannover-Nord* (Šiaur?s Hanoverio mokes?i? institucija) už 2008–2011 m. laikotarp?. Atliekant šį patikr? konstatuota, kad gin?ijamos s?skaitos fakt?ros, pateiktos siekiant atskaityti sumok?t? pirkimo PVM, nebuvo išrašytos tinkamai, kaip tai suprantama pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dal? ir 14

straipsnio 4 dalį. Iš tiesų nei minėti sės skaitose faktūros, nei prie jų pridėtuose dokumentuose nebuvo nei atitinkamų prekybos atstovų, nei reklamos kėrųjo mokesių mokėtojo kodo ar PVM mokėtojo kodo.

19. 2013 m. gegužės 2 d., t. y. patikros laikotarpiu *Senatex* ištaisė komisinius tik už 2009–2011 m. laikotarpį, įtraukdama į jas kiekvieno atitinkamo prekybos atstovo mokesių mokėtojo arba PVM mokėtojo kodus. Reklamos kėrųjo sės skaitos faktūros taip pat buvo atitinkamai pataisytos už 2009–2011 m. laikotarpį.

20. Nepaisydama šių pataisų, *Finanzamt Hannover-Nord* 2013 m. liepos 2 d. pateikė pakeistus mokestinius pranešimus už 2008–2011 m., juose nurodė, kad pagal ginčijamas sės skaitas faktūras atskaitytas pirkimo PVM negalėjo būti atskaitytas už 2009–2011 m., nes šios atskaitos sėlygos yra įvykdomos tik nuo sės skaitų faktūrų ištaisymo momento, t. y. 2013 m., bet ne 2009–2011 m.

21. Dėl to *Senatex* apskundė minėtus pakeistus mokestinius pranešimus. Be to, vykstant šiai skundo nagrinėjimo procedūrai ji konstatavo, kad neištaisė už 2008 m. išrašytų sės skaitų faktūrų. Taigi 2014 m. vasario 11 d. *Senatex* ištaisė komisinius už 2008 m., papildydama jas atitinkamų prekybos atstovų mokesių mokėtojo arba PVM mokėtojo kodais. Reklamos kėrųjo sės skaitos faktūros taip pat buvo atitinkamai pataisytos už 2008 m.

22. 2014 m. kovo 3 d. sprendimu *Finanzamt Hannover-Nord* laikėsi savo pozicijos, teigdama, kad sumokėto pirkimo PVM atskaitos pagal ginčijamas sės skaitas faktūras sėlygos įvykdomos tik nuo šių sės skaitų faktūrų ištaisymo momento, o tai įvyko 2013 ir 2014 m. Minėtos institucijos teigimu, sės skaitos faktūros ištaisymo negalima taikyti atgaline data, nuo paslaugos suteikimo dienos, taip suteikiant jai galią *ex tunc*.

23. 2014 m. kovo 5 d. *Senatex* apskundė minėtą sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Iš tiesų ji laikosi nuomonės, kad sės skaitų faktūrų ištaisymas galioja atgaline data, t. y. 2008–2011 m., jeigu šios sės skaitos faktūros buvo ištaisytos prieš priimant paskutinę administracinį sprendimą, t. y. 2014 m. kovo 3 d. sprendimą. Taigi ji prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo panaikinti *Finanzamt Hannover-Nord* už 2008–2011 m. pateiktus pakeistus mokestinius pranešimus.

III – Prejudiciniai klausimai

24. *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas), abejodamas dėl to, kaip aiškinti Teisingumo Teismo sprendimus ir PVM direktyvos nuostatas, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar byloje *Terra Baubedarf-Handel* (2004 m. balandžio 29 d. sprendimas, C-152/02, EU:C:2004:268) Teisingumo Teismo nustatytas sės skaitos faktūros išrašymo pirmą kartą galiojimas *ex nunc* tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas šioje byloje, kai neišsami sės skaita papildoma, po sprendimą *Pannon Gép* (2010 m. liepos 15 d. sprendimas, C-368/09, EU:C:2010:441) ir *Petroma Transport* (2013 m. gegužės 8 d. sprendimas, C-271/12, EU:C:2013:297) nebelaikomas absoliučių tiek, kiek Teisingumo Teismas tokiu atveju galiausiai siekė leisti galiojimą atgaline data?

2. Kokie turi būti minimalūs taisytinos sės skaitos faktūros reikalavimai, kuri gali galioti atgaline data? Ar pradinėje sės skaitoje jau privalo būti nurodytas mokesių mokėtojo kodas arba PVM mokėtojo kodas, ar jie gali būti įrašyti vėliau, paliekant teisę pradinėje sės skaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitę?

3. Ar sės skaitos faktūros ištaisymas gali būti laikomas atliktu dar laiku, jei sės skaita ištaisoma tik per administracinio skundo, pateikto dėl mokesių institucijos sprendimo (sprendimas dėl

pakeitimo), nagrinėjimo procedūrą“

IV – Analizė

25. Pirmuoju ir antruoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš tikrųjų nori sužinoti, ar PVM direktyvos 167 straipsnų, 178 straipsnio a punktų, 179 straipsnų ir 226 straipsnio 3 punktų reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos sąskaitos faktūros, kurioje nurodomi privalomi rekvizitai, t. y. PVM mokėtojo kodas, negalioja atgaline data, todėl teise ? atskait? galima pasinaudoti tik už tuos metus, kai buvo išrašyta pradinė sąskaita faktūra, bet ne už šios sąskaitos faktūros išrašymo metus.

26. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar PVM direktyv? reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus ar praktiką, pagal kuri? teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama, jeigu sąskaitos faktūros privalomi rekvizitai ištaisomi po to, kai priimamas sprendimas neleisti atskaityti PVM, remiantis tuo, kad šie rekvizitai nebuvo nurodyti iš pradžių.

27. Atsižvelgiant ? pirmąjį ir antrąjį klausimus, kyla klausimas dėl to, koki? pasekmi? sąskaitos faktūros ištaisyimas sukelia laiko momentui, kai galima pasinaudoti teise ? atskait?. Iš tiesų pagal Vokietijos teisės aktus ištaisyti sąskait? faktūr? teise ? PVM atskait? galima pasinaudoti tik už tuos metus, kai buvo išrašyta pradinė sąskaita faktūra, bet ne už tuos metus, kai ši sąskaita faktūra buvo išrašyta.

28. Vokietijos vyriausybės teigimu, iš PVM direktyvos nuostatų matyti, kad teise ? atskait? galima pasinaudoti tik kartu ?vykdžius dvi sąlygas. Pirmą, teis? ? atskait? turi būti atsiradusi, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 167 straipsnų, ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi atitikti šios direktyvos 178 straipsnyje numatytas sąlygas, tarp kurių yra pagal jos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytos sąskaitos faktūros turėjimas. Tačiau ištaisant sąskait? faktūr? šios dvi sąlygos ?vykdomos tik šio ištaisymo metu, o ne kai yra išrašoma pradinė sąskaita faktūra. Remiantis tuo darytina išvada, kad teise ? atskait? galima pasinaudoti tik sąskaitos faktūros ištaisymo metu.

29. Nepritariu šiai nuomonei dėl toliau pateikiamų priežasčių.

30. Pagal nusistovėjusi? teismo praktik? teis? ? atskait? yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, jos iš esmės negalima riboti ir ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius(4). Taigi teis? ? atskait? yra nedelsiamo ir bendro pobūdžio. Be to, kaip nuolat primena Teisingumo Teismas, atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančios bet koki? ekonomin? veikl? sumokėto ar mokėtino PVM. Todėl pagal bendrą PVM sistem? užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultatų, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM(5).

31. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnų teis? atskaityti mokest? atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Šios teisės atsiradimo materialiosios sąlygos išvardytos minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte. Taigi, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą, ir, antra, kad prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, būtų naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir šios ?sigytos prekės ar paslaugos būtų patiekto ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens(6).

32. Dėl pasinaudojimo teise ? atskait? sąlygų pažymėtina, kad jos yra išvardytos PVM direktyvos 178 straipsnyje. Be kita ko, apmokestinamasis asmuo turi turėti sąskait? faktūr?

išrašyt? pagal šios direktyvos 226 straipsn?(7), ir joje, be kit? duomen?, turi b?ti PVM mok?tojo kodas(8).

33. Teisingumo Teismas šias s?lygas, kurias turi ?vykdyt apmokestinamasis asmuo, kad pasinaudot? teise ? atskait?, kvalifikavo kaip „formali?sias s?lygas“(9). Tai n?ra s?lygos, kurias reikia ?vykdyti, kad atsirast? teis? ? PVM atskait?, ta?iau jos leidžia mokes?i? institucijoms gauti vis? PVM surinkti b?tin? informacij? ir kontroliuoti j? siekiant išvengti suk?iavimo(10).

34. Jeigu, pavyzdžiui, atlikdamos kontrol?, mokes?i? institucijos nustato s?skaitos fakt?ros išrašymo klaidas ar tr?kstam? informacij?, apmokestinamasis asmuo gali ištaisyti ši? fakt?r?, kad pasinaudot? teise ? atskait?. Ši galimyb? numatyta PVM direktyvos 219 straipsnyje, kuriame nurodyta, kad „bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakei?ia arba kuriame konkre?iai ir vienareikšmiškai nurodoma pirmin? s?skaita fakt?ra, laikomas s?skaita fakt?ra“. Teisingumo Teismas taip pat nutar?, kad pagal ši? direktyv? nedraudžiama ištaisyti klaiding? s?skait? fakt?r?(11).

35. Atsižvelgiant ? tai, kyla klausimas, koki? pasekmi? laiko atžvilgiu s?skaitos fakt?ros ištaisyimas sukelia teisei ? PVM atskait?.

36. Šiuo atžvilgiu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo sprendimus *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268); *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) ir *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, EU:C:2013:297). Kalbant apie pastaruosius du sprendimus, pažym?tina, kad nors jie tikrai susij? su s?skaitos fakt?ros ištaisyimu siekiant pasinaudoti teise ? atskait?, vis d?lto juose nebuvo nagrin?jamos tokio ištaisyimo pasekm?s teis?s ? atskait? pasinaudojimui laiko atžvilgiu.

37. Taigi Sprendime *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) buvo nagrin?jamas klausimas, ar PVM direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis draudžiamas nacionalinis reglamentavimas ar praktika, kai atsisakoma pripažinti teis? ? PVM atskait?, jeigu s?skaitoje fakt?roje d?l apmokestinamajam asmeniui patiekt? prek? ar suteikt? paslaug? iš pradži? buvo klaiding? duomen?, kuriuos v?liau ištaisant nebuvo paisyta vis? taikytinose nacionalin?se taisykl?se nustatyt? s?lyg?(12). Taigi Teisingumo Teismas tur?jo nuspr?sti, ar buvo galimas s?skaitos fakt?ros ištaisyimas siekiant pasinaudoti teise ? atskait? ir ar valstyb?s nar?s turi galimyb? nustatyti papildomas s?lygas šalia PVM direktyvoje nustatyt? materiali?j? ir formali?j? s?lyg?, šiuo atveju – ištaisytos s?skaitos fakt?ros nepertraukiamo numeravimo s?lyg?(13). Sprendime *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, EU:C:2013:297) Teisingumo Teismas primin?, kad pagal bendr? PVM sistem? nedraudžiama ištaisyti klaiding? s?skait? fakt?r?, ta?iau jis nusprend?, kad, kalbant apie gin?? byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, b?tina informacija, skirta papildyti ir ištaisyti s?skaitoms fakt?roms, buvo pateikta po to, kai mokes?i? institucija pri?m? sprendim? atsisakyti suteikti teis? ? PVM atskait?, tod?l prieš priimant š? sprendim? šiai institucijai pateiktos s?skaitos fakt?ros dar nebuvo ištaisytos, kad ji gal?t? užtikrinti teising? PVM surinkim? ir kontrol?(14). Taigi reikia pripažinti, kad sprendimuose *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) ir *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, EU:C:2013:297) nepareiškiama pozicija d?l to, ar s?skaitos fakt?ros ištaisyimas daro poveik? atgaline data pasinaudojimui teise ? atskait?.

38. Kalbant apie teismo praktikos, suformuluotos Sprendime *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268), taikym? Vokietijos vyriausyb?s teiginiui pagr?sti, man atrodo, kad ji netaikytina. Iš ties? tame sprendime Teisingumo Teismas nurod?, kad teise ? PVM atskait? turi b?ti pasinaudota už deklaravimo laikotarp?, kuriuo ?vykdomos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(15) 18 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje(16) reikalaujamos s?lygos. Kitaip tariant, prid?r? Teisingumo Teismas, turi b?ti patiektos prek?s arba suteiktos paslaugos, o apmokestinamasis asmuo turi tur?ti s?skait? fakt?r?(17). Ta?iau nagrin?jamu atveju *Terra Baubedarf-Handel GmbH*

netur?jo s?skaitos fakt?ros tuo metu, kai pasinaudojo teise ? PVM atskait? už paslaugas, kurios buvo suteiktos, kai ji vykd? veikl?. Taigi ji negal?jo atlikti mok?jimo ir nesumok?jo šio PVM atskaitos laikotarpiu. Tokiu atveju konkretus sandoris negal?jo b?ti laikomas apmokestintu PVM(18). D?l šios priežasties Teisingumo Teismas nusprend?, kad b?tina ?vykdyti abi Šeštosios direktyvos 77/388 18 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nustatytas s?lygas, kad b?t? laikomasi principo, pagal kur? teise ? atskait? pasinaudojama iš karto d?l vis? mokes?i?, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai.

39. Taigi byla, kurioje priimtas Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268), skiriasi nuo šios bylos, nes *Senatex*, priešingai nei *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, tur?jo s?skaitas fakt?ras tuo metu, kai pasinaudojo teise ? atskait? ir sumok?jo pirkimo PVM. Taigi šiuo mokes?iu buvo apmokestintas pirkimo sandoris, *Senatex* vykdamas ekonomin? veikl?. Taigi manau, kad šiuo sprendimu negalima remtis šioje byloje teigiant, kad Teisingumo Teismas uždraud? teis?s ? PVM atskait? galiojim? atgaline data po s?skaitos fakt?ros ištaisymo.

40. Ta?iau man atrodo, kad Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) patvirtina priešing? teigin?. Iš ties? to sprendimo 35 punkte Teisingumo Teismas pakartoja nusistov?jusi? teismo praktik?, pagal kuri? teise ? PVM atskait? pasinaudojama iš karto d?l vis? mokes?i?, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai. Taigi PVM direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad „apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?“.

41. Nedelsiamu atskaitos pob?džiu vis? pirma siekiama užtikrinti bendros PVM sistemos neutralum? ir nesukelti apmokestinamiesiems asmenims finansin?s rizikos, kai jiems tenka visa šio mokes?io našta arba jos dalis(19). D?l šios priežasties pagal PVM direktyvos 179 straipsn? laikotarpis, per kur? buvo apmokestinta ?sigyta prek? ar suteikta paslauga, d?l kurios atsiranda teis? ? atskait?, turi sutapti su laikotarpiu, per kur? pasinaudojama teise ? atskait?. Šioje direktyvoje min?tas principas tik apribojamas, t. y. valstyb?s nar?s gali ?pareigoti apmokestinamuosius asmenis, vykdan?ius min?tos direktyvos 12 straipsnyje nurodytus atsitiktinius sandorius, pasinaudoti teise ? atskait? tik tiekimo metu(20), ta?iau šioje byloje nagrin?jamas ne toks atvejis.

42. Jeigu b?t? laikomasi nuomon?s, kad s?skaitos fakt?ros ištaisyimas reiškia, kad teise ? atskait? galima pasinaudoti tik už laikotarp?, kuriuo s?skaita fakt?ra buvo ištaisyta, bet ne už laikotarp?, kuriuo s?skaita fakt?ra buvo išrašyta ir apmok?ta, kaip pagrindin?je byloje, tai prieštaraut? principui, pagal kur? ši teis? yra nedelsiamo pob?džio. Be to, taip apmokestinamasis asmuo patirt? didel? finansin? rizik?, nes jeigu mokes?i? institucijos manyt?, kad jis negal?jo pasinaudoti teise ? sumok?to pirkimo PVM atskait? prieš s?skaitos fakt?ros ištaisym?, jam gal?t? tekti mok?ti delspinigius, kaip numatyta Mokes?i? kodekse, o valstyb? nar? nepatirt? joki? mokestin? nuostoli?, nes pajamos iš PVM *in fine* likt? tokios pa?ios(21).

43. Vis d?lto negin?iju s?skaitos fakt?ros svarbos bendroje PVM sistemoje. Tai yra ?rodymas, leidžiantis surinkti arba atskaityti PVM. Taigi verslininkas, kuris išrašo s?skait? fakt?r? už prek?s pardavim? arba paslaugos suteikim?, išrašo s?skait? fakt?r? su PVM ir surenka j? valstyb?s naudai. Be to, ši s?skaita fakt?ra leidžia PVM sumok?jusiam apmokestinamajam asmeniui ?rodyti šio mokes?io sumok?jim? ir j? atskaityti. Kalbant konkre?iau, PVM mok?tojo kodas leidžia mokes?i? institucijoms lengviau surinkti PVM, identifikuojant atitinkam? mokes?i? mok?tojų, ir kontroliuoti sandori? tikrum? kovojant su suk?iavimu.

44. Ta?iau, kaip ne kart? yra nusprend?s Teisingumo Teismas, pagal pagrindin? PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formali?

reikalavim?(22). Ši teismo praktika juo labiau taikytina tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis šioje byloje, nes apmokestinamasis asmuo ištai? klaid? – nurod? PVM mok?tojo kod?, ištai?s s?skaitas fakt?ras, ir taip ?vykd? ir S?jungos teis?je numatytus formaliuosius reikalavimus.

45. Šiuo atžvilgiu, nors valstyb?s nar?s turi tikrinti apmokestinam?j? asmen? deklaracijas ir visus svarbius dokumentus, kad apskai?iuot? mokes?io sum? arba patikrint? sandori? tikrum?, niekas joms neklaido numatyti sankcij? už ši? formali?j? reikalavim? nesilaikym?. Iš ties? d?l to paskirta sankcija tur?t? atgrasom?j? poveik?, kuriuo b?t? siekiama užtikrinti ?pareigojimo s?skaitoje fakt?roje nurodyti PVM direktyvoje numatytus privalomus rekvizitus veiksmingum?, paskatinant apmokestinam?j? asmen? ateityje elgtis r?pestingiau, ir kuris leist? atsižvelgti ? administracines išlaidas, patiriamas d?l toki? duomen? nenurodymo ir ištai?symo, kuris buvo b?tinas siekiant pataisyti ši? s?skait? fakt?r?(23). Ta?iau valstyb?s nar?s turi naudotis šia kompetencija laikydamosi S?jungos teis?s, vis? pirma proporcingumo principo.

46. Per pos?d? Vokietijos vyriausyb? nurod?, kad teis?s ? atskait? atid?jimas ir delspinigi? nustatymas pažeidim? padariusiam apmokestinamajam asmeniui, kaip buvo pagrindin?je byloje, reišk? sankcij?. Ta?iau manau, kad ši sankcija neatitinka proporcingumo principo. Iš ties? privalomieji s?skaitos fakt?ros rekvizitai, tarp kuri? yra ir PVM mok?tojo kodas, yra skirti sudaryti galimybei mokes?i? institucijoms tiksliai surinkti PVM ir atlikti kontrol?, kad b?t? išvengta suk?iavimo. Ta?iau, kaip buvo teigiama per pos?d?, nesuprantu, kaip tokiu atveju mokes?i? institucijos gali atskirti s?žining? ir suk?iaujant? apmokestinam?j? asmen?. Be to, suk?iaujant yra lengviau ?rašyti netikr? PVM mok?tojo kod?, tikintis, kad deklaracija niekam neužklius, užuot jo visai nenurodžius, nes šitaip kaip tik b?t? atkreiptas mokes?i? institucij? d?mesys ir jos imt?si patikros. Ta?iau galima ?sivaizduoti s?žining? apmokestinam?j? asmen?, kurio deklaracijoje pateiktoje s?skaitoje fakt?roje n?ra nurodytas PVM mok?tojo kodas. Labai tik?tina, kad mokes?i? institucijos j? patikrint? ir jis gal?t? atsidurti tokioje pa?ioje pad?tyje kaip *Senatex*, t. y. jo teis? ? atskait? b?t? atid?ta ir jam b?t? pritaikyti delspinigiai, ir taip jis patirt? dideli? finansini? nuostoli?. Man atrodo, kad tokia sistema yra visiškai teisiškai nesaugi ir ja ne?manoma veiksmingai kovoti su suk?iavimu. Be to, taip gal?t? b?ti vienodai nubaustas ir s?žiningas, ir suk?iaujantis mokes?i? mok?tojas.

47. Manau, kad, siekdamas išvengti piktnaudžiavimo, valstyb?s nar?s taip pat gal?t? numatyti priemones, kuriomis galimyb? pateikti pataisytas s?skaitas fakt?ras b?t? ribojama laiko atžvilgiu. Dabar analizuosiu tre?i?j? prejudicin? klausim?, kuriuo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi Teisingumo Teismo, ar PVM direktyv? reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus ar praktik?, pagal kuri? teis? ? PVM atskait? atsisakoma suteikti apmokestinamajam asmeniui, jeigu s?skaitos fakt?ros privalomasis rekvizitas ištai?somas po to, kai yra priimamas sprendimas, kuriuo atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait?, motyvuojant tuo, kad šis rekvizitas iš pradži? nebuvo nurodytas.

48. PVM direktyvoje n?ra numatyta priemoni?, kuriomis b?t? nustatomas terminas, siekiant apriboti klaiding? arba neišsami? s?skait? fakt?r? ištai?sym? laiko atžvilgiu. Taigi manau, kad valstyb?s nar?s gali numatyti tokias priemones savo nacionalin?je teis?je. Jos turi užtikrinti, kad tokios priemon?s atitikt? lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus.

49. Šiuo atveju bet kokio ištai?symo draudimas po to, kai mokes?i? institucija priima sprendim?, kuriuo atsisakoma leisti pasinaudoti teise ? atskait?, gali atrodyti perteklinis ir d?l jo pasinaudoti šia teise tampa praktiškai ne?manoma ar pernelyg sunku.

50. Iš ties?, jeigu n?ra suk?iaujama, apmokestinamasis asmuo gali sužinoti apie praleidim? ar klaid?, susijusi? su privalomu s?skaitos fakt?ros rekvizitu, tik pataisyto mokestinio pranešimo pateikimo metu. Uždraudus bet kok? ištai?sym? po sprendimo, šiuo atveju – pataisyto mokestinio pranešimo pri?mimo gal?t? b?ti tiesiog atsisakoma suteikti teis? ? bet kok? klaidingos arba

neišsamios s?skaitos fakt?ros ištaisyti. D?l to kilt? rimta pasekm? – apmokestinamasis asmuo netekt? teis?s ? atskait?, t. y. pagrindin?s teis?s, leidžian?ios užtikrinti mokes?i? neutralumo princip?, juo labiau kad neretai klaid? gali padaryti ar rekvizito nenurodyti s?skait? fakt?r? išrašantis asmuo, t. y. prek? pardav?jas arba paslaug? teik?jas.

51. Taigi manau, kad šiuo atžvilgiu Sprendimas *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, EU:C:2013:297) tur?t? b?ti vertinamas labai s?lygiškai(24).

52. Atsižvelgdamas ? visus pateiktus argumentus, laikausi nuomon?s, kad PVM direktyvos 167 straipsn?, 178 straipsnio a punkt?, 179 straipsn? ir 226 straipsnio 3 punkt? reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tok? nacionalin?s teis?s akt?, kuris nagrin?jamas pagrindin?je byloje ir pagal kur? s?skaitos fakt?ros ištaisyti, susij?s su privalomuoju rekvizitu, t. y. PVM mok?tojo kodu, negalioja atgaline data, d?l to teise ? PVM atskait? galima pasinaudoti tik už tuos metus, kai buvo ištaisyta pradin? s?skaita fakt?ra, bet ne už šios s?skaitos fakt?ros išrašymo metus. Šiuo atžvilgiu valstyb?s nar?s gali numatyti priemones, kuriomis b?t? baudžiama už reikalavimo nurodyti privalomuosius rekvizitus nesilaikym?, jeigu tik jos atitinka proporcingumo princip?, ir priemones, kuriomis galimyb? ištaisyti klaiding? ar neišsami? s?skait? fakt?r? ribojama laiko atžvilgiu, jeigu tik jos mokes?i? srityje vienodai taiko šias priemones analogiškoms teis?ms, grindžiamoms nacionaline teise, ir S?jungos teise grindžiamoms teis?ms (lygiavertiškumo principas) ir kad d?l ši? priemoni? teise ? atskaita netampa praktiškai ne?manoma ar pernelyg sunku pasinaudoti (veiksmingumo principas).

V – Išvada

53. Atsižvelgdamas ? pirma pateiktus argumentus, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutin?s Saksonijos finans? teismas) pateiktus klausimus:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167 straipsn?, 178 straipsnio a punkt?, 179 straipsn? ir 226 straipsnio 3 punkt? reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tok? nacionalin?s teis?s akt?, kuris nagrin?jamas pagrindin?je byloje ir pagal kur? s?skaitos fakt?ros ištaisyti, susij?s su privalomuoju rekvizitu, t. y. PVM mok?tojo kodu, negalioja atgaline data, d?l to teise ? PVM atskait? galima pasinaudoti tik už tuos metus, kai buvo ištaisyta pradin? s?skaita fakt?ra, bet ne už šios s?skaitos fakt?ros išrašymo metus.

Šiuo atžvilgiu valstyb?s nar?s gali numatyti priemones, kuriomis b?t? baudžiama už reikalavimo nurodyti privalomuosius rekvizitus nesilaikym?, jeigu tik jos atitinka proporcingumo princip?, ir priemones, kuriomis galimyb? ištaisyti klaiding? ar neišsami? s?skait? fakt?r? ribojama laiko atžvilgiu, jeigu tik jos mokes?i? srityje vienodai taiko šias priemones analogiškoms teis?ms, grindžiamoms nacionaline teise, ir S?jungos teise grindžiamoms teis?ms (lygiavertiškumo principas) ir kad d?l ši? priemoni? teise ? atskaita netampa praktiškai ne?manoma ar pernelyg sunku pasinaudoti (veiksmingumo principas).

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva.

3 – *BGBI.* 2005 I, p. 386.

4 – Žr. Sprendim? *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 26 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

5 – Žr. Sprendim? *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 27 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

6 – Žr. Sprendim? *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

7 – Žr. min?tos direktyvos 178 straipsnio a punkt?.

8 – Žr. PVM direktyvos 226 straipsnio 3 punkt?.

9 – Žr. sprendimus *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 25 punktas); *Polski Trawertyn* (C?280/10, EU:C:2012:107, 41 punktas) ir *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 29 punktas).

10 – D?l kit? ?pareigojim?, kuriuos valstyb?s nar?s gali nustatyti, siekdamos užtikrinti teising? PVM surinkim? ir išvengti suk?iavimo, žr. sprendimus *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 49 ir 50 punktai) ir *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 44 ir 45 punktai).

11 – Sprendimai *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 43–45 punktai) ir *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, EU:C:2013:297, 34 punktas).

12 – Žr. šio sprendimo 36 punkt?.

13 – Žr. šio sprendimo 42–45 punktus.

14 – Žr. šio sprendimo 21, 34 ir 35 punktus.

15 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23).

16 – Ši nuostata buvo pakeista PVM direktyvos 179 straipsnio pirma pastraipa.

17 – Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 34 punktas).

18 – Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 35 punktas).

19 – D?l PVM skirtumo perk?limo ? kit? apmokestinam?j? laikotarp? žr. Sprendim? *Komisija / Vengrija* (C?274/10, EU:C:2011:530, 45 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

20 – Žr. PVM direktyvos 179 straipsnio antr? pastraip?.

21 – Žr. sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 5 punkt?.

22 – Žr. sprendimus *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 50 ir 51 punktai) ir *Polski Trawertyn* (C?280/10, EU:C:2012:107, 43 punktas). D?l pareigos deklaruoti apmokestinamosios veiklos pradži? žr. Sprendim? *Dankowski* (C?438/09, EU:C:2010:818, 33–36 punktai), o d?l apskaitos ir deklaravimo pažeidim?, turin?i? ?tak? sandoriams, kuriems taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, žr. Sprendim? *Ecotrade* (C?95/07 ir C?96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas).

23 – Šiuo atžvilgiu pažymiu, kad nemažai valstybi? nari? yra numa?iusios tokias baudas (žr. Belgijos PVM kodekso 70 straipsn?, Liuksemburgo prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 77 straipsn? arba Pranc?zijos bendrojo mokes?i? kodekso 1737 straipsn?).

24 – Tame sprendime Teisingumo Teismas nurodė, jog „reikia priminti, kad pagal bendrąjį PVM sistemą nedraudžiama ištaisyti klaidingos sąskaitos faktūros. Taigi, jei įvykdytos visos materialinės sąlygos, būtinos norint pasinaudoti teise į PVM atskaitą, ir kai *prieš atitinkamai institucijai priimant sprendimą* apmokestinamasis asmuo pateikė jai ištaisytą sąskaitą faktūrą, iš principo negalima nesuteikti teisės į atskaitą dėl to, kad pradinė sąskaita faktūra buvo klaidinga“ (34 punktas, kursyvu išskirta mano).