

62016CC0374

GENERALINIO ADVOKATO

NILS WAHL IŠVADA,

pateikta 2017 m. liepos 5 d. (1)

Sujungtos bylos C-374/16 ir C-375/16

RGEX GmbH (likviduojama), atstovaujama likvidatoriaus Rochus Geissel,

prieš

Finanzamt Neuss (C-374/16)

ir

Finanzamt Bergisch Gladbach

prieš

Igor Butin (C-375/16)

(Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 178 straipsnio a punktas – Teisės akto atskaita – Gyvendinimo sąlygos – 226 straipsnio 5 punktas – Privalomi sąskaitų faktūrų rekvizitai – Apmokestinamojo asmens adresas – Sąžiningai vykdyti pirkimo mokesčio atskaitos reikalavimai – Statymų apėjimas arba piktnaudžiavimas teisėmis – Nacionalinės procedūros – Veiksmingumo principas“

I. Žanga

1.

Šioje byloje keliami du ES pridėtinės vertės mokesčio (PVM) taisyklių aiškinimo klausimai.

2.

Pirmasis klausimas – kaip aiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) (2) 226 straipsnio 5 punkte nustatytą reikalavimą sąskaitoje faktūroje nurodyti apmokestinamojo asmens adresą. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas – dvi skirtingos Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija) kolegijos – teiraujasi, ar sūvoka „adresą“ turi būti aiškinama kaip vieta, kurioje apmokestinamasis asmuo vykdo ekonominę veiklą, ar vis dėlto pakanka, kad su juo tuo adresu tiesiog galima susisiekti.

3.

Antrasis keliamas klausimas – ar apmokestinamasis asmuo gali remtis (ir pagal kokias procedūras) tuo, kad pasitikėjo formaliu sąskaitų faktūrų teisingumu, jeigu valdžios institucija

nustato, jog siekdamas atskaityti pirkimo PVM tas s?skaitas fakt?ras i?raš?s asmuo suk?iauja ar piktnaudžiauja.

II. Teisinis pagrindas

A. ES teis?s aktai

4.

PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„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;

<...>“

5.

PVM direktyvos 178 straipsnyje, kuris buvo taikomas per bylai C?375/16 svarb? laikotarp?, nustatyta (3):

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

a)

atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo tur?ti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius i?rašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

6.

PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

5)

apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens vardas, pavard? (visas pavadinimas) ir adresas;

<...>“

B. Nacionalin?s teis?s nuostatos

7.

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – UStG) 14 straipsnyje numatyta:

„1)

Sąskaita faktūra yra bet kuris dokumentas, pagal kurį atsiskaitoma už patiektas prekes arba suteiktas kitas paslaugas, neatsižvelgiant į tai, kaip šis dokumentas verslo santykiuose yra vadinamas. Turi būti užtikrintas sąskaitos faktūros kilmės tikrumas, turinio vientisumas ir sąskaitomumas. Kilmės tikrumas reiškia sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens tapatybės tikrumą. <...>

<...>

4)

Sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti šie duomenys:

1.

paslaugas teikiančio verslininko ir paslaugų gavėjo vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir visas adresas; <...>“

8.

UStG 15 straipsnyje nustatyta:

„1)

Verslininkas gali atskaityti šias pirkimo mokesčio sumas:

1.

pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo ūkinei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Įgyvendinti teisę į atskaitą verslininkas gali tik tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašyti sąskaitų faktūrą.“

9.

Abgabenordnung (Mokesčių kodeksas, toliau – AO) 163 straipsnyje numatyta:

„Tuomet, kai taikytinas mokestis konkrečaus atvejo aplinkybomis yra neteisingas, galima nustatyti mažesnius mokesčius ir nustatant mokestį neatsižvelgti į atskiras apmokestinamąsias vertes, dėl kurių mokesčiai didėja. <...>“

10.

AO 227 straipsnyje numatyta:

„Finansų institucijos gali visiškai arba iš dalies netaikyti reikalavimų, kylančių iš mokestinių santykių, jeigu mokesčių išieškojimas konkrečaus atvejo aplinkybomis yra neteisingas; tokiomis pačiomis sąlygomis gali būti grąžinamos arba sąskaitomos jau sumokėtos sumos.“

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti klausimai

A. Byla C-374/16

11.

RGEX GmbH yra uždaroji akcinė bendrovė, kuri prekiaavo motorinėmis transporto priemonėmis. Nuo 2015 m. vykdoma šios 2007 m. įsteigtos įmonės likvidavimo procedūra. RGEX vienintelis akcininkas ir vadovas buvo Rochus Geissel, jis dabar atstovauja įmonei kaip likvidatorius.

12.

Savo 2008 m. PVM deklaracijoje RGEX nurodė, be kita ko, neapmokestinamuosius motorinių transporto priemonių tiekimo Sąjungoje sandorius ir su 122 iš EXTEL GmbH pirktais automobiliais susijusias atskaitomo pirkimo mokesčio sumas, kurios sudarė 1985443,42 EUR.

13.

Kompetentinga institucija Finanzamt (Finansų tarnyba, Vokietija) nesutiko su RGEX duomenimis ir 2010 m. rugpjūčio 31 d. sprendimu, remdamasi dviejų PVM patikrinimų išvadomis, įvertino PVM už 2008 m. Nustatyta, kad kaip neapmokestinami deklaruoti motorinių transporto priemonių tiekimo Sąjungoje, t. y. į Ispaniją, sandoriai yra apmokestinami, nes iš tikrųjų tos transporto priemonės buvo ne išvežtos į Ispaniją, o parduotos Vokietijoje. Nuspręsta, kad EXTEL sėskaitose faktūrose nurodytos pirkimo mokesčio atskaitos sumos negali būti atskaitomos, nes tai buvo „fiktyvi bendrovė“, kuri savo sėskaitose faktūrose nurodytu adresu neturėjo jokios buveinės.

14.

RGEX nesėkmingai apskundė tų sprendimų. Vėliau ji apskundė tų sprendimų jurisdikciją turinčiam Finanzgericht (Finansų teismas, Vokietija).

15.

Finanzgericht (Finansų teismas) atmetė didelį ieškinio dalį kaip nepagręstą. Jis konstatavo, kad, nors EXTEL sėskaitose faktūrose nurodytu adresu buvo jos registruota buveinė, tai tebuvo „buvėinė pašto dėžutė“. Tuo adresu EXTEL buvo pasiekiamas tik paštu. Ten veikė buhalterinės apskaitos biuras, bet EXTEL tuo adresu komercinės veiklos nevykdė. Finanzgericht (Finansų teismas) taip pat atmetė RGEX argumentus dėl tariamų teisėtų lėkesių. Jo nuomone, UStG 15 straipsnyje nenumatyta sėžiningumo dėl teisės į atskaitų reikalavimų įvykdymo apsauga. Tad į teisėtų lėkesių aspektus galima atsižvelgti tik prireikus taikant specialiąjį teisingumo priemonės procedūrą pagal AO 163 ir 227 straipsnius.

16.

RGEX pateikė apeliacinį skundą dėl Finanzgericht sprendimo Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas). Suabejojus, kaip teisingai aiškinti ES teisę, pastarasis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar turi būti laikoma, kad sėskaitoje faktūroje, reikalingoje tam, kad būtų galima įgyvendinti teisė į atskaitą pagal [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktą, siejamą su 178 straipsnio a punktu, yra nurodytas „visas adresas“ pagal [tos direktyvos] 226 straipsnio 5 punktą, jei paslaugas teikiantis verslininkas savo už paslaugų išrašytoje sėskaitoje faktūroje nurodo adresą, kuriuo jis yra pasiekiamas paštu, tačiau nevykdo ekonominės veiklos?

2.

Ar atsižvelgiant į veiksmingumo principą [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktu, siejamam su 178 straipsnio a punktu, prieštarauja nacionalinė praktika, pagal kurią į paslaugų gavėjo sąžiningumą dėl atskaitos sąlygų įvykdymo atsižvelgiama ne per mokesčio nustatymo procedūrą, o tik per atskirą teisingumo užtikrinimo procedūrą? Ar šiuo atžvilgiu galima remtis [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktu, siejamu su 178 straipsnio a punktu?“

B. Byla C-375/16

17.

Igor Butin, prekiaujantis automobiliais Vokietijoje, pagal sąskaitas fakturas atskaitydavo iš įmonės Z perkamą ir perparduoti skirtą transporto priemonę pirkimo PVM. Kadangi Z vykdė veiklą tik internetu, transporto priemonės būdavo perduodamos I. Butin arba jo darbuotojams kartais gatvėje, kurioje buvo Z registruota buveinė (nors Z tuo adresu nevykdė prekybos automobiliais veiklos), kartais viešose vietose, kaip antai geležinkelio stoties aikštelėse.

18.

Atlikęs I. Butin mokesčių auditą auditorius padarė išvadą, kad iš Z gautose sąskaitose fakturose nurodytos pirkimo mokesčio sumos negali būti atskaitomos, nes sąskaitose fakturose nurodytas paslaugas teikiančio verslininko adresas yra neteisingas. Tuo adresu nebuvo jokių įmonės veiklos požymių: jis buvo naudojamas tik kaip pašto dėžutės adresas, kuriuo Z tik pasiimdavo korespondenciją. Auditorius pažymėjo, kad Z Vokietijoje neturi nuolatinės buveinės.

19.

Kompetentinga Finanzamt (Finansų tarnyba) pritarė tam požiūriui ir 2013 m. rugsėjo 13 d. priėmė pakeistus sprendimus dėl PVM mokesčio už 2009–2011 m. 2013 m. spalio 1 d. nutartimi jį netenkinio I. Butin prašymo dėl kitokio mokesčio nustatymo dėl teisingumo priežasčių pagal AO 163 straipsnį.

20.

Finanzgericht (Finansų teismas), kuriam I. Butin apskundė Finanzamt (Finansų tarnyba) sprendimą, skundą patenkino. Tas teismas nusprendė, kad pagal UStG 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktą nereikalaujama nurodyti adresu, kuriuo vykdoma komercinė veikla. Tas teismas nusprendė, kad suformuota nacionalinė jurisprudencija, atsižvelgiant į techninį pažangą ir kintančią verslo praktiką, laikytina pasenusia. Be to, Finanzgericht nusprendė, kad papildomas skundo reikalavimas dėl kitokio mokesčio nustatymo dėl teisingumo priežasčių taip pat yra tenkintinas. Jo nuomone, I. Butin padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, kad patikrintų Z, kaip verslininko, statusą ir jo sąskaitose fakturose nurodytus duomenų teisingumą.

21.

Dėl šio sprendimo Finanzamt pateikė apeliacinį skundą Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas). Suabejojęs, kaip teisingai aiškinti ES teisę, pastarasis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar pagal [PVM direktyvos] 226 straipsnio 5 punktą turi būti nurodomas apmokestinamojo asmens

adresas, kuriuo jis vykdo ekonominę veiklą?

2.

Jei ? pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

(a)

Ar tam, kad būtų nurodytas adresas pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktą, pakanka nurodyti pašto dėžutės adresą?

(b)

Kokį adresą sąskaitoje faktūroje turi nurodyti apmokestinamasis asmuo, turintis ?moną (pavyzdžiui, internetinę prekybą), kuri neturi komercinės patalpos?

3.

Ar tuo atveju, kai PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyti formalieji sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai nevykdyti, leisti daryti atskaitą visada reikia jau tuomet, kai nėra mokestinio sukčiavimo arba apmokestinamasis asmuo nei žinojo, nei galėjo žinoti apie ?traukimą ? sukčiavimą, ar teisėtą lūkesų principas šiuo atveju reiškia, jog apmokestinamasis asmuo padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, kad patikrintų sąskaitoje faktūroje nurodytą duomenų teisingumą?“

C. Procesas Teisingumo Teisme

22.

2016 m. liepos 22 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-374/16 ir C-375/16 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinis proceso dalis ir priimtas sprendimas.

23.

Rašytines pastabas pateikė I. Butin, Vokietijos ir Austrijos vyriausybės ir Komisija.

IV. Analizė

A. Preliminarios pastabos

24.

Pirmiausia reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (4). Tas principas PVM srityje atitinka vienodo požiūrio principą (5).

25.

PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte išvardijamos materialinės pirkimo mokesčio atskaitos sąlygos. Norėdami pasinaudoti šia teise, ?kio subjektai turi ?vykdyti tris sąlygas. Pirmą, suinteresuotoji šalis turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal tą direktyvą. Antra, apmokestinamasis asmuo turi naudoti prekes ar paslaugas, dėl kurių norima ?gyti tokią teisę, savo apmokestinamąjį pardavimo sandorį tikslais. Trečia, perkamas prekes ar paslaugas

turi tiekti ar teikti kitas apmokestinamasis asmuo (6).

26.

Dėl teisės ? PVM atskait? formali?j? s?lyg? PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo tur?ti pagal tos direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r? (7). Kalbant apie tas nuostatas, šiai bylai ypa? svarbus direktyvos 226 straipsnis: jame pateikiamas duomen?, kurie turi b?ti ?traukiami ? s?skait? fakt?r?, s?rašas. Penktasis elementas tame s?raš? – „apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens vardas, pavard? (visas pavadinimas) ir adresas“.

27.

Dėl materialini? pirkimo mokes?io atskaitos s?lyg? šioje byloje klausim? nekyla. Pateikti prejudiciniai klausimai susij? tik su formaliosios teis?s ? apskait? s?lygos ?gyvendinimu dviem aspektais. Pirmia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, kaip aiškinti s?vok? „adresas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 226 straipsn?. Antra, jeigu Teisingumo Teismas išaiškint? t? s?vok? kaip adres?, kuriuo prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas vykdo ekonomin? veikl?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, kokiomis aplinkyb?mis apmokestinamasis asmuo gali vis d?lto remtis tuo, kad pasitik?jo s?žiningu PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte nustatytos s?lygos vykdymu.

B. Pirmasis klausimas byloje C?374/16 ir pirmieji du klausimai byloje C?375/16

28.

Pirmuoju klausimu byloje C?374/16 ir pirmaisiais dviem klausimais byloje C?375/16, kuriuos nagrin?siu kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktas draudžia nacionalin?s teis?s nuostatas, pagal kurias teise ? PVM atskait? galima pasinaudoti tik jeigu s?skaitoje fakt?roje nurodomas adresas, kuriuo j? išrašantis subjektas vykdo ekonomin? veikl?.

29.

Iš ties?, remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim?, UStG, kaip j? tradiciškai aiškina nacionaliniai teismai, reikalaujama, kad s?skaitoje fakt?roje b?t? nurodomas adresas, kuriuo j? išrašantis subjektas vykdo ekonomin? veikl?. Atsižvelgiant ? toki? jurisprudencij?, pagrindin?je byloje buvo nustatyta, kad dviej? ?moni? s?skaitos fakt?ros neatitiko UStG nuostat?, nes jas išraš?s subjektas nurod? tik pašto d?žut?s adres?. Tad to verslininko klientai, kaip antai ieškovai pagrindin?je byloje, negal?t? pagal tokio verslininko išrašytas s?skaitas fakt?ras atskaityti pirkimo mokes?io.

30.

Dėl priežas?i?, kurias paaiškinsiu v?liau, manau, kad pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 5 dal? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias teise ? pirkimo PVM atskait? galima pasinaudoti tik jeigu s?skaitoje fakt?roje nurodytas adresas, kuriuo j? išraš?s subjektas vykdo ekonomin? veikl?.

1. Tam tikri svarb?s principai

31.

S?vok? „adresas“ reik?t? vertinti pirmiausia atsižvelgiant ? tam tikrus svarbius principus, susijusius

su suformuota jurisprudencija.

32.

Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad teisė ? PVM atskaitą yra pagrindinis pagal PVM direktyvą sukurtos PVM sistemos elementas, tad iš principo ji negali būti ribojama (8). Turi būti leidžiama atskaityti pirkimo PVM, jeigu ?vykdyti esminiai reikalavimai, net jeigu apmokestinamieji asmenys nesilaiką tam tikrą formaliąją sąlygą. Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad s?skaitos faktūros, kurioje nurodyta PVM direktyvos 226 straipsnyje numatyta informacija, turėjimas yra formali, o ne esminė teisė ? PVM atskaitą sąlyga (9).

33.

Be to, PVM direktyvos 226 straipsnyje pažymima, kad, nepažeidžiant toje direktyvoje nustatytą specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai. Taigi, pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės narės nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su s?skaitą faktūrą turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos PVM direktyvoje (10).

34.

Pirmiau nurodytose bylose Teisingumo Teismas nuosekliai laikąsi realistiško ir pragmatinio, o ne formalistinio požiūrio ? PVM taisyklų taikymą. Tokiam požiūriui, atrodo, prieštarauja nacionalinės priemonės, pagal kurias reikalavimas s?skaitoje faktūroje nurodyti adresą ne tik aiškinamas ypač griežtai ir formaliai, bet ir siejamas su svarbiomis to reikalavimo nevykdymo pasekmėmis.

2. Pažodinis PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkto aiškinimas

35.

Antra, kaip pažymėjo Komisija, PVM direktyvos tekste nenurodoma, kad tą reikalavimą reikėtų aiškinti taip griežtai.

36.

Pagal ?prastiną tos s?vokos reikšmę (11) tai bet koks adresas, ?skaitant ir pašto dėžutės adresą, jeigu tuo adresu su asmeniu galima realiai susisiekti.

37.

Toks požiūris pateisinamas ir atsižvelgiant ? bendro pobūdžio formuluotą PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje apibrėžiant apmokestinamąjį asmenį (12).

3. Teleologinis PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkto aiškinimas

38.

Trečia, svarbiausia tai, kad griežtas s?vokos „adresas“ aiškinimas nėra pateisinamas atsižvelgiant ? s?skaitos faktūros funkciją PVM sistemoje.

39.

Kaip yra pažymėjus Teisingumo Teismas, s?skaita faktūra išrašoma sudarant ekonominį sandorą ir jos tikslas – leisti kompetentingam mokesčių administratoriui atlikti s?skaitą faktūrą išrašantį subjekto mokėtiną mokesčių mokėjimo ir prireikus apmokestinamojo asmens, gaunančio prekes ar

paslaugas, teis?s ? PVM atskait? egzistavimo kontrol? (13). Tad siekiant antrojo tikslo s?skaita fakt?ra yra svarbus teis?s ? pirkimo PVM atskait? ?rodymas.

40.

PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte nustatyta pareiga s?skaitoje fakt?roje nurodyti j? i?rašan?io subjekto adres? turi b?ti ai?kinama atsi?velgiant ? tas dvi s?skaitos fakt?ros funkcijas. S?skait? fakt?r? i?rašan?io asmens adresas, jo vardas ir pavard? (pavadinimas) ir PVM mok?tojo kodas nurodomi siekiant susieti tam tikr? ekonomin? sandor? su konkre?iu ekonomin?s veiklos vykdytoju, kuris i?raš? s?skait? fakt?r? (14). Kitaip tariant, pagal tai galima nustatyti s?skait? fakt?r? i?rašan?io subjekto tapatyb?.

41.

Labai svarbu nustatyti tapatyb?, kad mokes?i? institucijos gal?t? atlikti reikiamus patikrinimus, ar PVM yra deklaruojamas ir sumokamas (15). Kita vertus, esant galimybei nustatyti tapatyb? apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikrinti, ar s?skait? fakt?r? i?rašantis subjektas yra apmokestinamasis asmuo, kuriam taikytinos PVM taisykl?s.

42.

Atsi?velgdamas ? tai, negaliu pritarti Austrijos ir Vokietijos vyriausybi? poži?riui, kad, norint teisingai nustatyti s?skait? fakt?r? i?rašan?io subjekto tapatyb? ir su juo susisiekti, b?tina, kad s?skaitoje fakt?roje nurodytu adresu b?t? vykdoma faktin? ekonomin? veikla arba joje b?t? akivaizdži? verslininko verslo veiklos vykdymo požymi?. I? tikr?j?, pagal PVM direktyvos 226 straipsn? s?skaitoje fakt?roje tuo pa?iu tikslu taip pat turi b?ti nurodyti kiti duomenys. Tai, be kita ko, prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo PVM mok?tojo kodas, kuris yra itin svarbus. Valdžios institucijos gali nesunkiai patikrinti t? kod?. Be to, to kodo galiojim? gali patikrinti bet kas, net internetu.

43.

Nereik?t? pamiršti, kad nor?damos gauti PVM mok?tojo kod? ?mon?s turi užsiregistruoti ir registruodamosi privalo pateikti vietos registracijos kaip PVM mok?tojo form? kartu su patvirtinan?iais dokumentais. Pagal PVM taisyklės valstyb?s nar?s privalo saugoti tam tikrus duomenis (16). Taigi valstyb?s nar?s privalo rinkti ?vairi? informacij? apie visus ekonomin?s veiklos vykdytojus, kuriems suteiktas PVM mok?tojo kodas (17). Joms tikrai neb?tina atskirai vertinti s?skaitoje fakt?roje nurodyto adreso ar skirti jam ypating? d?mes?, kad nustatyt? s?skait? fakt?r? i?rašiusio asmens tapatyb?, kur ir kaip su juo galima susisiekti.

4. Ai?kinimas atsi?velgiant ? dabartines s?lygas

44.

Ketvirta, reikalavimas vykdyti ekonomin? veikl? (arba tur?ti patalpas) s?skaitoje fakt?roje nurodytu adresu, kaip pažymi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, n?ra ?tikinamas atsi?velgiant ? ?vairius šiuo metu taikomus verslo organizavimo ir ekonomin?s veiklos vykdymo b?dus. Tai ypa? pasakytina apie pastaruoju metu vykstan?ius ekonominius poky?ius, be kita ko, susijusius su e. prekyba, biuro patalp? dalijimusi ir nuotoliniu darbu.

45.

Turint omenyje visus tuos poky?ius kartais sunku susieti ekonomin? veikl? su viena konkre?ia fizine vieta. Kaip savo rašytin?se pastabose pažymi I. Butin, šiais laikais galima vadovauti prek?

pirkimo ir pardavimo verslui interneto platformoje turint tik kompiuterį ir interneto ryšį ir dirbant bet kurioje pasaulio vietoje.

46.

Tad reikalavimas vykdyti ekonominę veiklą (arba turėti patalpas) saskaityje faktoriuje nurodytu adresu kelti problemą žmonėms, kurios nevykdo savo veiklos (visos arba didelės jos dalies) vienoje konkrečioje vietoje.

47.

Neginėjama, kad toks verslo patalpų atsiejimas nuo konkrečios vietos yra naujas reiškinys, kurį šiuo metu galiojančioje PVM direktyvoje ES teisės aktų leidėjai neatsižvelgė. PVM direktyva buvo išdystyta nauja redakcija 2006 m., kai Europos Sąjungos ekonomikoje skaitmeninimo procesas jau buvo įsigijęs. Iš tikrųjų kai kurios tos direktyvos nuostatos skirtos tokiems klausimams, kaip elektroniniai ryšiai ir elektroninės priemonės teikiamos paslaugos (18).

5. Aiškinimas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją

48.

Penkta, kaip pažymi pats prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, aiškinant UStG tradiciškai, atrodo, sunku jį suderinti su naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija, pirmiausia su Sprendimu PPUH Stehcemp (19).

49.

Toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad ieškovas turėjo teisę atskaityti PVM pagal saskaitas fakturas, kurias, nacionalinio teismo nuomone, išrašė fiktyvus verslininkas. Vertindamas faktines bylos aplinkybes nacionalinis teismas konstatavo, kad žmonių registre kaip verslininko buveiną nurodytas pastatas buvo „apleistas“. Tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai, jog buveinėje negalima vykdyti veiklos, „nepaneigia to, jog ši veikla galėjo būti vykdoma kitose vietose nei žmonių buveinė“. Teisingumo Teismas pridėjo, kad „[k]onkrečiai kalbant, kai nagrinėjama ekonominė veikla apima prekių tiekimus, vykdytus per kelis vienas po kito einančius pardavimus, pirmasis šių prekių pirkėjas ir pardavėjas gali tiesiog nurodyti pirmajam pardavėjui nuvežti aptariamąs prekes tiesiai antrajam pirkėjui ir nebūtinai pats turėti sandėliavimo ir transportavimo priemonių, būtinų nagrinėjamoms prekėms tiekti.“ (20)

50.

Tuo sprendimu palaikoma nuomonė, kad prekės ar paslaugų gavėjui norint naudotis teise į PVM atskaitą nereikalaujama, kad ekonominė veikla būtų vykdoma saskaityje faktoriuje nurodytu adresu. Taigi pakanka to, kad su veiklos vykdytoju tuo adresu būtų galima greitai ir veiksmingai susisiekti.

51.

Priešingai, nei savo pastabose pažymi Vokietijos ir Austrijos vyriausybės, toks požiūris nėra kvestionuojamas Teisingumo Teismo sprendimu Planzer Luxembourg (21).

52.

Ta byla susijusi su kitokiu teisiniu klausimu, nei nagrinėjami šiose bylose. Byloje Planzer Luxembourg Teisingumo Teismo buvo paprašyta priimti sprendimą dėl klausimo, ar žmonės

faktiškai įsisteigusi Europos Sąjungoje. Siekdamas į ją atsakyti Teisingumo Teismas, be kita ko, aiškino sąvokas „verslas“ ir „fiksiuota vieta“ pagal Tryliktojo direktyvą (22). Tad toje byloje Teisingumo Teismo išvardyti kriterijai, kuriuos nurodo Vokietijos ir Austrijos vyriausybės, yra svarbūs vertinant tikrąjį monos įsisteigimą Europos Sąjungoje, bet jie nepadedą išsiaiškinti, kuris adresas turi būti nurodomas sąskaitoje faktūroje.

53.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą byloje C-374/16 ir pirmuosius du klausimus byloje C-375/16 siūlau atsakyti taip: pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktą draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti tik jeigu sąskaitoje faktūroje nurodomas adresas, kuriuo į išrašantis subjektas vykdo ekonominę veiklą.

C. Antrasis klausimas byloje C-374/16 ir trečiasis klausimas byloje C-375/16

54.

Antrasis klausimas byloje C-374/16 ir trečiasis klausimas byloje C-375/16 susiję su pasekmėmis, kurių gali kilti apmokestinamajam asmeniui pasitikint formaliu kito apmokestinamojo asmens išrašomą sąskaitą faktūrą teisingumu. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo teiraujasi, ar apmokestinamasis asmuo turėtų turėti galimybę remtis tuo, kad pasitikėjo sąskaitoje faktūroje neišsamiai ar klaidingai nurodytu adresu, o jei taip, kaip galėtų ja pasiremti.

55.

Kadangi šie klausimai grindžiami prielaida, kad apmokestinamasis asmuo turi vykdyti ekonominę veiklą sąskaitoje faktūroje nurodytu adresu, į juos nebūtina atsakyti atsižvelgiant į tai, kaip siūloma atsakyti į pirmąjį klausimą byloje C-374/16 ir pirmus du klausimus byloje C-375/16.

56.

Vis dėlto aptarsiu tuos klausimus, nes Teisingumo Teismas gali nuspręsti į ankstesnius klausimus atsakyti kitaip, nei siūlau. Pirmiausia sutelksiu dėmesį į tai, ar apmokestinamasis asmuo turėtų turėti galimybę remtis tuo, kad pasitikėjo formaliu sąskaitą faktūrą išrašiusio subjekto adresu teisingumu, o jei taip, kaip galėtų ja pasiremti, jeigu valdžios institucija nustatytų, kad antrasis subjektas gali sukliauti ar dalyvauti darant pažeidimus.

1. Pasitikėjimas sąskaitos faktūros vientisumu

57.

Sukliavimo ar pažeidimų klausimas, atrodo, svarbus šiose bylose, nes iš abiejų nutarimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėse bylose kyla klausimų dėl galimo sukliavimo, susijusio su sąskaitas faktūras išrašiusio subjekto buveine ar pagal tas sąskaitas faktūras sudaromais sandoriais.

58.

Reikėtų turėti omenyje, jog byloje PPUH Stehcamp Teisingumo Teismas neseniai nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo netenka teisės į atskaitą, jeigu žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukliavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Kita vertus, jeigu vykdytos materialinės ir formalios su teisės į atskaitą atsiradimu ir naudojimu ja

susijusios s?lygos, su PVM direktyva nesuderinamas „sankcijos taikymas atsisakant suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo suk?iavimu ar kad kitas ankstesnis ar v?lesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandin?s dalis, susij?s su suk?iavimu PVM srityje“ (23). Taip ES teis?je ?tvirtintas principas, kur? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vadina „s?žiningumu“ arba „teis?tais l?kes?iais“.

59.

Taigi, apmokestinamajam asmeniui gali b?ti neleista naudotis teise ? atskait?, jeigu ?rodyta, kad jis elg?si neapdairiai ir nepakankamai atsargiai, kaip b?t? galima tik?tis iš pakankamai nuovokaus verslininko (24). Žinoma, priemon?s, kuri? tam tikru konkre?iu atveju turi imtis apmokestinamasis asmuo, kad ?sitikint?, jog sandoriai nesusij? su suk?iavimu ar piktnaudžiavimu, iš esm?s priklauso nuo to konkretaus atvejo aplinkybi? (25). Ta?iau b?t? nepagr?sta ?pareigoti apmokestinam?j? asmen? atlikti nuodugnius ilgai truncan?ius patikrinimus d?l kiekvienoje vis? tiek?j? s?skaitoje fakt?roje pateikiam? formali? duomen? tikslumo ir teisingumo. Tai b?t? nepraktiška ir ekonomiškai ne?manoma.

60.

Be to, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad iš ties? „mokes?i? institucijos iš esm?s turi atlikti reikalingus apmokestinam?j? asmen? patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir suk?iavim? PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar suk?iavus“ (26).

61.

Žinoma, kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, apdairus ?kio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali b?ti ?pareigotas pasidom?ti kitu ?kio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimum? (27). Ta?iau ir tokiu atveju mokes?i? institucijos negali versti apmokestinamojo asmens, siekian?io neprarasti teis?s ? atskait?, atlikti sud?tingus ir nuodugnius patikrinimus, taip de facto perduodamos jam savo tyrimo funkcijas (28). Pavyzdžiui, ne?manoma n? ?sivaizduoti, kad apmokestinamasis asmuo prival?t? tikrinti, ar s?skaitoje fakt?roje nurodytas tiek?jo adresas faktiškai yra adresas, kuriuo tas tiek?jas vykdo ekonomin? veikl? ar turi verslo patalpas, ar kad tiek?jas teis?tai ar faktiškai ?sisteig?s tuo adresu.

62.

Taigi teis?s ? atskait? galima netekti, jeigu apmokestinamasis asmuo pasielg? nes?žiningai, kalbant apie su sandoriu susijus? suk?iavim? ar piktnaudžiavim? (nes žinojo arba tur?jo apie juos žinoti). Ta?iau svarbu tai, kad tai taikytina, neatsižvelgiant ? tai, ar ?vykdytos formalios su tais sandoriais susijusi? s?skait? fakt?r? s?lygos.

63.

Kitaip tariant, jeigu tam tikromis aplinkyb?mis gali b?ti nustatyta sud?tingesn? pareiga elgtis apdairiai, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi b?t? atsargesnis sudarydamas komercinius sandorius su tiek?ju, tokia pareiga gali b?ti nustatoma tik jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti apie galim? tiek?jo suk?iavim? ar padarytus pažeidimus. Kita vertus, tokios pareigos negalima nustatyti remiantis vien tuo, kad s?skaitoje fakt?roje nurodytas neišsamus, klaidingas ar netikras adresas. Pirma, jeigu klaida n?ra akivaizdi, adreso teisingum? patikrinti nelengva. Antra, klaida gali ?sivelti tiesiog d?l neapdairumo ir apmokestinamajam asmeniui gali

b?ti sunku j? pasteb?ti.

64.

Tod?l pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? PVM taisykli? negalima aiškinti taip, kaip si?lo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas: jeigu ne?vykdytos formalios teis?s ? atskait? s?lygos, ta teis? tur?t? b?ti suteikiama tik jeigu apmokestinamasis asmuo ?m?si vis? priemoni?, kuri? b?t? galima pagr?stai iš jo reikalauti imtis, kad jis ?sitikint?, jog s?skaitos fakt?ros turinys teisingas. Taip aiškinant teis? ? atskait? de facto b?t? gerokai apribota, o pagal PVM taisykles taip netur?t? b?ti.

65.

Be to, taip aiškinant pareiga ?rodyti b?t? nepagr?stai perkelta s?skait? fakt?r? gav?jui neatsižvelgiant ? galim? dalyvavim? suk?iaujant arba žinojim? apie j?. Kaip jau pažym?jau šios išvados 60 punkte, Teisingumo Teismas yra nusprend?s: „Nustat?s, kad s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo dalyvavo suk?iaujant arba padar? pažeidim?, mokes?i? administratorius, atsižvelgdamas ? objektyvius ?rodymus ir nereikalaudamas iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinim?, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog šis gav?jas žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, yra susij?s su suk?iavimu PVM srityje. (29)“ Atsižvelgiant ? tai, taip pat der?t? pažym?ti, kad apmokestinamajam asmeniui kartais gali b?ti sunku tinkamai ?rodyti, kad, kaip byloje C?375/16 suformulavo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, „[jis] padar? visk?, ko iš jo pagr?stai galima reikalauti, tam, kad patikrint? s?skaitoje fakt?roje nurodyt? duomen? teisingum?“.

66.

Priešingai, nei tvirtina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tai nereiškia, kad PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatytos formalios s?lygos netenka prasm?s. Kaip teisingai pažymi Komisija, net jeigu vis? t? s?lyg? ?vykdytas n?ra b?tinas, kad apmokestinamajam asmeniui b?t? suteikta teis? ? atskait?, valstyb?s nar?s vis d?lto gali ?pareigoti apmokestinamuosius asmenis imtis veiksm? papildant ir (arba) ištaisant s?skaitas fakt?ras ir numatyti sankcijas už formali? reikalavim? nesilaikym?, su s?lyga, kad tos priemon?s neviršyt? to, kas b?tina siekiant užtikrinti teising? PVM surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui, ir nekelt? gr?sme?s PVM režimo neutralumui (30).

2. Veiksminga teismin? teis?s ? atskait? apsauga

67.

Byloje C?374/16 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat kelia klausim?, ar, atsižvelgiant ? veiksmingumo princip?, tai, kad ieškovas gali pasinaudoti teise ? atskait? tik per atskir? teisingumo užtikrinimo proced?r?, atsitinka PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto, siejam? su 178 straipsnio a punktu. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas aiškina, kad pagal nacionalines taisykles ieškovas negali remtis s?žiningumo ar teis?t? l?kes?i? argumentu pagal ?prastin? mokes?io nustatymo proced?r? ir turi prad?ti atskir? proced?r?.

68.

Kadangi pašto d?žut?s adreso nurodymas atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkto nuostatas, tas klausimas pagrindin?je byloje neturi reikšm?s. Iš tikr?j?, jeigu teisingai suprantu, ieškovai pagrindin?se bylose tur?t? tur?ti galimyb? reikalauti teis?s ? atskait? pagal ?prastin? mokes?io nustatymo proced?r? nepradedant atskiros teisingumo užtikrinimo proced?ros.

69.

Bet kuriuo atveju apsvarstysiu š? klausim? nagrin?damas atvej?, kai tam tikros pagrindin?se bylose vertinamos s?skaitos fakt?ros d?l kit? priežas?i? neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyt? formali? s?lyg?.

70.

Pagal proceso autonomijos princip?, nesant ES taisykli?, valstyb?s nar?s nustato vidaus taisykles, kad b?t? galima išvengti PVM suk?iavimo. Kiekviena valstyb? nar? pagal savo vidaus teis?s sistem? paskiria institucijas, atsakingas už kov? su suk?iavimu PVM srityje, ir nustato išsamias proced?rines taisykles siekdama apsaugoti ES teis?je numatytas asmen? teises. Vis d?lto tokios taisykl?s neturi b?ti nepalankesn?s, nei taikomos panašioms vidaus situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir d?l j? naudojimasis ES teisin?s sistemos suteikiamomis teis?mis neturi tapti praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (31).

71.

Kalbant apie veiksmingumo princip?, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kiekvien? kart?, kai kyla klausimas, ar nacionalin? procesin? norma neužkerta kelio arba pernelyg neapsunkina ES teis?s taikymo, tai turi b?ti išsiaiškinta atsižvelgiant ? šios normos viet? visame nacionalin?je institucijoje vykstan?iame procese, proceso eig? ir jo ypatumus. Žvelgiant iš šios perspektyvos, prireikus reikia atsižvelgti ? pagrindinius nacionalin?s teism? sistemos principus, kaip antai teis?s ? gynyb? apsaug?, teisinio saugumo princip? ir tinkam? proceso eig? (32). Iš principo nustatyti, ar nacionalin?s priemon?s atitinka šiuos principus, turi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atsižvelg?s ? visas bylos aplinkybes (33).

72.

Šioje byloje Teisingumo Teismui nepateikta pakankamai išsamios informacijos apie atskir? teisingumo užtikrinimo proced?r? (ir tos proced?ros, ir ?prastin?s mokes?io nustatymo proced?ros skirtumus), kad gal?t? priimti sprendim?, ar nacionalin?s proced?rin?s taisykl?s, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?se bylose, atitinka PVM direktyvos nuostatas. Taigi, atsižvelgdamas ? pirmiau nurodyt? Teisingumo Teismo jurisprudencij? ir joje ?tvirtintus principus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? nuspr?sti, ar apmokestinamojo asmens teis? remtis tuo, kad jis pasitik?jo formaliu s?skait? fakt?r? teisingumu, yra veiksmingai apsaugota taikant toki? proced?r? kaip atskira teisingumo užtikrinimo proced?ra, kaip numatyta AO 163 ir 227 straipsniuose.

73.

Atlikdamas tokią analizę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mano nuomone, turėtų pirmiausia apsisvarstyti, ar tokios atskiros procedūros trukmė, sudėtingumas ir sąnaudos nesukels apmokestinamajam asmeniui neproporcingo sunkumo. Tie sunkumai tikriausiai būtų dar didesni, jeigu pareikšdamas reikalavimus, iš esmės susijusius su tais pačiais ar panašiais teisiniais klausimais ir (arba) tais pačiais ar panašiais sandoriais, apmokestinamasis asmuo turėtų vienu metu pradėti du ar kelis teismo procesus (34).

74.

Nors konkretnesni gairių pateikti neįmanoma, vis dėlto, atsižvelgdamas į kai kuriuos nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytus aspektus, turiu išreikšti abejones dėl nagrinėjamo nacionalinio procedūrinio taisyklių suderinamumo su ES teise. Apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo PVM atskaitę lemia PVM direktyvos nuostatos, o ne teisingumo užtikrinimas. Taip yra neatsižvelgiant į tai, ar sąskaitos faktūros visiškai atitinka šios direktyvos 226 straipsnį.

75.

Kitaip tariant, net ir tokiomis aplinkybėmis valdžios institucijos neturi jokios veiksmų laisvės sprendžiant, ar apmokestinamajam asmeniui turėtų būti leista atskaityti pirkimo PVM. Tad procedūriniu požiūriu nematau jokių didelių skirtumų tarp teisės į atskaitę turinčio apmokestinamojo asmens padėties, kai laikomasi formalių sąskaitų faktūrų reikalavimų, ir situacijos, kai tam asmeniui tokia teisė suteikiama nepaisant formalių reikalavimų nevykdymo. Nesuprantu, kodėl apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti tokią teisę pagal įprastinį mokesčio vertinimo procedūrą.

76.

Šis klausimas vis dėlto turi spręsti nacionalinis teismas.

77.

Remdamasis tuo, kas išdėstyta, antrąjį klausimą byloje C-374/16 ir trečiąjį klausimą byloje C-375/16 siūlau atsakyti taip, kad, tinkamai aiškinant PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą, jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias nesilaikant formalių sąskaitų faktūrų reikalavimų teisė į atskaitę apmokestinamajam asmeniui būtų suteikiama tik jeigu jis rodytų, kad padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, kad įsitikintų sąskaitoje faktūroje nurodytą duomenų teisingumu. Nacionalinis teismas, pirmiausia atsižvelgdamas į atitinkamą procedūrą trukmę, sudėtingumą ir sąnaudas, turi įvertinti, ar nacionalinės procedūros taisyklės, pagal kurias apmokestinamasis asmuo gali remtis tuo, kad pasitikėjo sąskaitos faktūros vientisumu, atitinka veiksmingumo principą.

V. Išvada

78.

Apibendrinamas Teisingumo Teismui į Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

—

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 226 straipsnio 5 punktą draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias teisė į PVM atskaitę galima pasinaudoti tik jeigu sąskaitoje

fakturoje nurodomas adresas, kuriuo jį išrašantis subjektas vykdo ekonominę veiklą,

–

PVM direktyvos 168 straipsnio a punktu ir 178 straipsnio a punktu draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias nesilaikant formalių sąskaitų faktūrų reikalavimų teisė atsiskaityti apmokestinamajam asmeniui būtų suteikiama tik jeigu jis rodytų, kad padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, kad įsitikintų sąskaitoje fakturoje nurodytų duomenų teisingumu,

–

nacionalinis teismas, pirmiausia atsižvelgdamas į atitinkamą procedūrą, trukmę, sudėtingumą ir sąnaudas, turi įvertinti, ar nacionalinės procedūros taisyklės, pagal kurias apmokestinamasis asmuo gali remtis tuo, kad pasitikėjimo sąskaitos faktūros vientisumu, atitinka veiksmingumo principą.

(1) Originalo kalba: anglų.

(2) OL L 347, 2006, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.

(3) Bylai C-374/16 *ratione temporis* taikoma nuostata buvo nuostata, galiojusi iki PVM direktyvos peržiūros 2010 m. Tačiau ta peržiūra neturi reikšmės šioje byloje, nes ji nebuvo susijusi su pareiga sąskaitoje fakturoje nurodyti adresą, kaip numatyta direktyvos 226 straipsnyje.

(4) 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas.

(5) 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas.

(6) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719 (toliau – *Sprendimas PPUH Stehcamp*), 28 punktas.

(7) Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 29 punktą.

(8) Žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

(9) 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 38 punktas.

(10) Šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 25 punktą ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 40 ir 41 punktus.

(11) Taip pat žr. 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo Komisija / Lenkija, C-678/13, nepaskelbtas Rink., EU:C:2015:358, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

(12) Pagal tą nuostatą „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato (išskirta mano).

(13) Šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 27 punktą, kuriame nurodoma toje pačioje byloje pateikta generalinės advokatės J. Kokott išvada (EU:C:2016:101).

(14) Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:101, 34 ir 35 punktus.

(15) Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Barlis 06 – Investimentos*

Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:101, 34 punkt?.

(16) Pirmiausia žr. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (nauja redakcija) (OL L 268, 2010, p. 1) 17 straipsnio 1 dalies b punkt?. Pagal tą nuostatą valstybės narės elektroninėje sistemoje privalo saugoti, be kita ko, „taikant Direktyvos 2006/112/EB 213 straipsnį surinktus duomenis apie asmenį, kuriems ši valstybė narė suteikė PVM mokėtojo kodą, tapatybę, veiklą, teisinę formą ir adresą, taip pat datą, kurią tas kodas buvo suteiktas“.

(17) Taip pat žr. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, 48 ir 49 punktus. Be to, pagal Reglamentą Nr. 904/2010 nacionalinės valdžios institucijos gali prašyti kitų valstybių narių administracinių institucijų pateikti bet kokią informaciją, kuri padėtų joms teisingai įvertinti PVM, stebėti tinkamą PVM taikymą, pirmiausia sudarant sandorius Sąjungoje, ir kovoti su sukčiavimu PVM srityje.

(18) Pirmiausia žr. PVM direktyvos 46, 47, 56 ir 57 konstatuojamąsias dalis.

(19) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719.

(20) Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcemp, C 277/14, EU:C:2015:719, 35 punkt?.

(21) 2007 m. birželio 28 d. Sprendimas Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397.

(22) 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, 1986, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129).

(23) Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 48 ir 49 punktus.

(24) Pirmiausia žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo Teleos ir kt., C?409/04, EU:C:2007:548, 65 ir 66 punktus, 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo Netto Supermarkt, C?271/06, EU:C:2008:105, 24, 25 ir 27 punktus ir 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, 25 ir 26 punktus.

(25) Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 51 punkt?.

(26) Pirmiausia žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 62 punkt?.

(27) Žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punkt? ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 52 punkt?.

(28) Žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 65 punkt? ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo LVK, C?643/11, EU:C:2013:55, 62 punkt?.

(29) Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 50 punkt?. Taip pat žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 43 punkt?.

(30) Žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 41 ir 42 punktus ir

generalinio advokato Y. Bot išvados byloje Senatex, C-518/14, EU:C:2016:91, 45 punkt?

(31) 2015 m. vasario 12 d. Sprendimo Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 26 punktas.

(32) 2015 m. vasario 12 d. Sprendimo Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 28 punktas.

(33) 2015 m. vasario 12 d. Sprendimo Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 27 punktas.

(34) Šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 15 d. Sprendimo Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, 51 punkt?