



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. sausio 31 d.*

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — Mokesčių neutralumo principas — Teisė į atskaitą — Nepripažinimas — 203 straipsnis — PVM nurodymas sąskaitoje faktūroje — Pareiga mokėti — Apmokestinamojo sandorio buvimas — Sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir jos gavėjo vienodas vertinimas — Būtinybė“

Byloje C-643/11

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2011 m. gruodžio 2 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

LVK – 56 EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kuriį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einanti R. Silva de Lapuerta, teisėjai K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ir T. von Danwitz (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- LVK – 56 EOOD, atstovaujamos *advokat* P. Bakalova,
- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo S. Zlateva,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir D. Drambozova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

* Proceso kalba: bulgarų.

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant LVK – 56 EOOD (toliau – LVK) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) ginčą dėl šio direktoriaus atsisakymo suteikti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) motyvuojant tuo, kad neįrodytas pirkimo sandorių faktas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Direktyvos 2006/112 39 konstatuojamąją dalį: „kadangi būtina suderinti mokesčio atskaitos taisykles tiek, kiek jos daro įtaką faktiškai surenkamoms sumoms; kadangi atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse“.
- 4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 5 Pagal šios direktyvos 62 straipsnį:
„Šioje direktyvoje:
1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;
2) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojančią įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.“
- 6 Pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.
- 7 Šios direktyvos 73 straipsnyje nustatyta, kad „prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas“.
- 8 Pagal minėtos direktyvos 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

9 Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

10 Šios direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

11 Pagal minėtos direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį“.

12 Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 1 skyriaus „Prievolė sumokėti PVM“ 1 skirsnio „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“ 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.“

13 Šios direktyvos 273 straipsnyje, esančiame tos pačios XI antraštinės dalies 7 skyriuje „Įvairios nuostatos“, nurodyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

14 Pagal minėtos direktyvos 395 straipsnio 1–3 dalis:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.

Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, bendroms mokestinėms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.

2. Valstybė narė, norinti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, siunčia paraišką Komisijai ir jai suteikia visą būtiną informaciją. Jei Komisija mano, kad ji neturi visos būtinos informacijos, ji kreipiasi į suinteresuotą valstybę narę per du mėnesius nuo paraiškos gavimo dienos ir nurodo, kokios papildomos informacijos reikia.

Kai Komisija turi visą informaciją, kurios, jos nuomone, reikia prašymo įvertinimui, apie tai ji per vieną mėnesį praneša prašymą pateikusiai valstybei narei ir perduoda prašymą originalo kalba kitoms valstybėms narėms.

3. Per tris mėnesius nuo 2 dalies antroje pastraipoje nurodyto informavimo Komisija pateikia Tarybai arba atitinkamą pasiūlymą, arba, jei ji nepitaria prašomai nukrypti leidžiančiais nuostatais, komunikatą, kuriame išdėsto savo nepritarimo priežastis.“

Bulgarijos teisė

15 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalį „teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą neatsiranda, jeigu jis buvo klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje“.

16 Pagal ZDDS 71 straipsnio 1 punktą apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, jei dėl jo įsigytų prekių arba paslaugų jis turi mokestinį dokumentą, išduotą pagal 114 ir 115 straipsnių reikalavimus, kuriame PVM, susijęs su apmokestinamajam asmeniui patiektomis prekėmis ir suteiktomis paslaugomis, išskirtas atskiroje eilutėje.

17 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokestį moka pagal šį įstatymą registruotas mokesčių mokėtojas, kuris atlieka apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“.

18 Pagal ZDDS 85 straipsnį PVM moka kiekvienas asmuo, kuris PVM nurodo mokestiniam dokumente, numatyta ZDDS 112 straipsnyje, t. y. sąskaitoje faktūroje.

19 ZDDS 113 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis tiekėjas privalo išrašyti sąskaitą faktūrą dėl jo patiektų prekių ar suteiktų paslaugų arba gaudamas išankstinį apmokėjimą iki tiekimo, išskyrus atvejus, kai tiekimas patvirtinamas protokolu pagal 117 straipsnį.

2. Sąskaita faktūra išrašoma bent dviem egzemplioriais, kurių vienas skirtas tiekėjui, o kitas – gavėjui.“

20 Pagal ZDDS 115 straipsnio 1 dalį pasikeitus tiekimo apmokestinamajai vertei arba tiekimo, dėl kurio išrašyta sąskaita faktūra, atšaukimo atveju tiekėjas privalo išrašyti pranešimą prie sąskaitos faktūros.

21 PVM įstatymo 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Draudžiama taisyti ir papildyti sąskaitas faktūras ir pranešimus prie jų. Klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai anuliuojami ir jų vietoje išrašomi nauji.

<...>

3. Klaidingai parengtais dokumentais laikomos ir sąskaitos faktūros bei pranešimai prie jų, kur nurodytas mokestis, jeigu jis neturėjo būti nurodytas.

4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiekėjo ar gavėjo buvo įtraukti į apskaitą, juos anuliuojant kiekviena šalis surašo protokolą, kuriame nurodoma:

- 1) anuliovimo pagrindas;
- 2) anuliuojamo dokumento numeris ir data;

- 3) naujo dokumento numeris ir data;
- 4) kiekvienos šalies protokolą surašiusio asmens parašas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 22 LVK, žemės ūkio produkcijos gamintojas, 2007 m. rugsėjo ir spalio mėn. atskaitė pirkimo PVM pagal įvairias su prekių tiekimu susijusias sąskaitas faktūras, kurias išrašė atitinkamai REYA – 96 OOD (toliau – REYA) ir SITI GRUP 76 DZZD (toliau – SITI GRUP), kurios jau nebėra įregistruotos kaip PVM apmokestinamieji asmenys. Pagal visas šias sąskaitas faktūras buvo atsiskaityta grynais pinigais ir jos visos buvo įtrauktos į LVK apskaitą. Taip pat neginčijama, kad atitinkami tiekimai buvo įrašyti į šių tiekėjų pardavimo žurnalą.
- 23 Mokesčių administratorius atliko dviejų tiekėjų kryžminį patikrinimą. Per šiuos patikrinimus jis pareikalavo pateikti tam tikrus dokumentus, susijusius su, be kita ko, pateiktų prekių kilme ir tiekimo įvykdymu. Tiekėjos neįvykdė šio prašymo per nustatytą terminą.
- 24 Mokesčių administratoriui paprašius pateikti įrodymų dėl faktinio nagrinėjamo tiekimo įvykdymo, LVK pateikė važtaraščius, svėrimo dokumentus ir išvežimo deklaracijas, kuriose vis dėlto buvo klaidų.
- 25 Mokesčių administratorius priėjo prie išvados, kad nebuvo galima nustatyti, kad tiekimas, dėl kurio išduotos sąskaitos faktūros, buvo įvykdytas, todėl PVM buvo neteisingai nurodytas nagrinėjamose sąskaitose faktūrose. Taigi 2010 m. gruodžio 20 d. jis pateikė LVK tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį, kuriuo atsisakyta suteikti teisę į atskaitą pagal šias sąskaitas faktūras (toliau – ginčijamas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį).
- 26 *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* 2011 m. vasario 18 d. sprendimu patvirtinus ginčijamą tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį, LVK pateikė skundą *Administrativen sad Varna* ir nurodė, kad pagal nagrinėjamas sąskaitas faktūras tiekimai iš tikrųjų atlikti, todėl atsisakymas suteikti teisę į atskaitą nepagrįstas.
- 27 Nagrinėjant pagrindinę bylą prie bylos medžiagos buvo pridėti du tikslinamieji pranešimai apie mokesčio dydį, pateikti atitinkamai REYA ir SITI GRUP. Šie pranešimai buvo parengti prieš ginčijamą tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį ir jie yra susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu. Iš minėtų pranešimų matyti, kad mokesčių administratorius nustatė, jog nereikia tikslinti apmokestinamosios vertės ir PVM, apskaičiuoto už REYA ir SITI GRUP atliktą tiekimą.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad turi įvertinti, ar apmokestinimo pirkimo PVM momentas yra pakankamai nustatytas, turint omenyje, kad mokesčių administratorius atsisakymą suteikti teisę į atskaitą grindė tuo, jog LVK tiekėjos nepateikė reikalaujamų dokumentų, o LVK, kaip ginčijamų prekių gavėjos, pateiktuose dokumentuose tam tikra informacija nebuvo nurodyta ar nurodyta neteisingai. Norėdamas tai įvertinti minėtas teismas klausia, kokia yra LVK tiekėjoms pateiktų tikslinamųjų pranešimų apie mokesčio dydį reikšmė Sąjungos teisės atžvilgiu ir ar tuo remiantis galima daryti išvadą, kad mokesčių administratorius pripažino, jog nagrinėjamos sąskaitos faktūros atitinka faktiškai įvykdytus apmokestinamuosius sandorius.

29 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnis taikomas visiems PVM neteisingo apskaičiavimo atvejams, įskaitant atvejus, kai sąskaita faktūra su joje nurodytu PVM buvo išrašyta neįvykus apmokestinimo momentui? Jei į šį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar pagal Direktyvos 2006/112 203 ir 273 straipsnius reikalaujama, kad valstybės narės aiškiai nustatytų, kad sąskaitoje faktūroje, pagal kurią neįvykdytas tiekimas, nurodytas PVM tampa mokėtinas, ar vis dėlto pakanka perkelti bendrą [minėtos] direktyvos taisyklę, kad mokestį privalo mokėti kiekvienas asmuo, kuris nurodo jį sąskaitoje faktūroje?
2. Ar atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 39 konstatuojamąją dalį ir siekiant užtikrinti pirkimo PVM atskaitos tikslumą pagal jos 73, 179 ir 203 straipsnius reikalaujama, kad jei PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas neįvykus apmokestinimo momentui, mokesčių administratorius turi patikslinti apmokestinamąją vertę ir apskaičiuotą mokestį?
3. Ar Direktyvos 2006/112 395 straipsnyje nurodytos specialiosios priemonės gali pasireikšti mokestine praktika, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai mokesčių administratorius, siekdamas kontroliuoti pirkimo PVM atskaitą, tikrina tik atliktą atskaitą, o mokestis dėl atliktų tiekimų laikytinas mokėtiniu vien todėl, kad jis nurodytas sąskaitoje faktūroje? Jei į šį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį leidžiama dėl to paties tiekimo vieną kartą rinkti PVM iš tiekėjo ar paslaugų teikėjo, nes jis nurodė PVM sąskaitoje faktūroje, o antrą kartą – iš prekių ar paslaugų gavėjo, nesuteikiant jam teisės į mokesčio atskaitą, ir kokiais atvejais?
4. Ar PVM kumulavimo draudimą ir teisinio saugumo, vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principus pažeidžia mokestinė praktika, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai apmokestinamo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo gavėjui nesuteikiama teisė į pirkimo PVM atskaitą dėl „tiekimo įvykdymo įrodymų nebuvimo“ ir neatsižvelgiama į ankstesnį konstatavimą, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokestį, nors teisės į pirkimo PVM atskaitą vertinimo momentu atitinkamas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį nebuvo keistas ir nenustatytas pagrindas jį keisti valstybės nustatyta tvarka?
5. Ar pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį ir 168 straipsnio a punktą leidžiama nesuteikti teisės į mokesčio atskaitą apmokestinamo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo gavėjui, atitinkančiam visus direktyvos 178 straipsnio reikalavimus, dėl „apmokestinimo momento neatsiradimo“, jei prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui skirtu įsigaliojusiu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį už minėtą tiekimą ar teikimą apskaičiuotas mokestis nebuvo patikslintas, o mokestis pripažintas mokėtiniu ir į jį buvo atsižvelgta nustatant atitinkamo mokestinio laikotarpio rezultatus? Ar atsakant į šį klausimą svarbu, kad atliekant mokestinį patikrinimą prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas nepateikė jokių apskaitos dokumentų ir atitinkamo laikotarpio rezultatai nustatyti vien remiantis PVM deklaracijose, pirkimo ir pardavimo žurnaluose esančiais duomenimis?
6. Atsižvelgiant į atsakymus į ankstesnius klausimus, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsnį ir 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, mokesčių neutralumo principu reikalaujama leisti apmokestinamajam asmeniui atskaityti už tiekimą apskaičiuotą PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 30 Pirmuoju ir antruoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnį reikia aiškinti taip, kad sąskaitoje faktūroje asmens nurodytas PVM turi būti jo sumokėtas neatsižvelgiant į faktinį apmokestinamojo sandorio buvimą, ir ar vien dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius nepataisė jo deklaruoto PVM, galima daryti išvadą, jog šis administratorius pripažino šios sąskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.
- 31 Pirmiausia pažymėtina, kad nors šiuose klausimuose minima sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokesstinė skola mokesčių administratoriui, jis pateiktas nagrinėjant šio administratoriaus ir ginčijamų sąskaitų faktūrų gavėjo ginčą. Šis ginčas susijęs su šio gavėjo teise atskaityti pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, kurią buvo atsisakyta suteikti motyvuojant tuo, kad šios sąskaitos faktūros neatitiko apmokestinamųjų tiekimų fakto, o apmokestinamasis asmuo tai ginčija.
- 32 Ginčijamas sąskaitas faktūras išrašęs asmuo nėra šio ginčo šalis, todėl jo prievolė mokesčių administratoriui turi tik netiesioginės reikšmės šiam ginčui, nes šiam asmeniui skirtas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį pateiktas kaip apmokestinamųjų sandorių buvimo fakto įrodymas.
- 33 Dėl prieš Direktyvos 2006/112 203 straipsnį galiojusios nuostatos, t. y. dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), 21 straipsnio 1 dalies c punkto, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal šią nuostatą bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente išskiria PVM, privalo mokėti šį mokestį. Konkrečiai kalbant, toks asmuo privalo mokėti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, neatsižvelgiant į jokią pareigą mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorį (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, Rink. p. I-5295, 26 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 34 Tiesa, pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 63 straipsnius teisė atskaityti apskaičiuotą PVM yra paprastai susijusi su faktiniu apmokestinamojo sandorio įvykdymu (žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, Rink. p. I-4463, 24 ir 25 punktus) ir ši teisė netaikoma PVM, kuris pagal šios direktyvos 203 straipsnį mokėtinas tik dėl to, kad nurodytas sąskaitoje faktūroje (žr., be kita ko, 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, Rink. p. 4227, 13 ir 19 punktus ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 23 punktą).
- 35 Vis dėlto mokesčių pajamų praradimo rizika iš esmės nėra visiškai pašalinama, kol sąskaitos faktūros su klaidingai nurodytu PVM gavėjas dar gali ja pasinaudoti tokios teisės įgyvendinimo tikslu pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 29 punktą).
- 36 Šiomis aplinkybėmis šios direktyvos 203 straipsnyje nurodyta pareiga siekiama išvengti mokesčių pajamų praradimo grėsmės, kurią gali sukelti minėtos direktyvos 167 ir kituose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 28 punktą).
- 37 Atsižvelgiant į šį tikslą ši pareiga apribojama galimybe, kurią valstybės narės turi numatyti vidaus teisės sistemose, ištaisyti bet kokią sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą ar kai jis per protingą laikotarpį visiškai pašalina mokesčių pajamų

praradimo riziką (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Genius* 18 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-06973, 56–61 ir 63 punktus ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C-78/02-C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 punktą).

- 38 Atsižvelgiant, pirma, į minėtą ištaisymo galimybę ir, antra, į pavojų, kad sąskaita faktūra, kurioje neteisingai nurodytas PVM, bus panaudota įgyvendinant teisę į atskaitą, Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatytos pareigos negalima laikyti suteikiančia privalomam mokėjimui sankcijos pobūdį.
- 39 Be to, iš to, kas pasakyta, matyti, kad jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nesiremia nė viena iš šio sprendimo 37 punkte primintų sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM ištaisymo galimybių, mokesčių administratorius, atlikdamas šio asmens mokesstinį patikrinimą, neprivalo tikrinti, ar apskaičiuotas ir deklaruotas PVM atitinka šio asmens iš tikrųjų įvykdytus apmokestinamuosius sandorius.
- 40 Nesant šios patikrinimo pareigos, vien iš aplinkybės, kad mokesčių administratorius neištaisė sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, jog šis administratorius pripažino, kad jo išrašytos sąskaitos faktūros atitinka faktinius apmokestinamuosius sandorius.
- 41 Tačiau Sąjungos teise neužkertamas kelias kompetentingoms institucijoms tikrinti sandorių, už kuriuos apmokestinamasis asmuo išrašė sąskaitas faktūras, buvimo faktą ir prireikus tikslinti apmokestinamojo asmens deklaracijų pagrindu atsiradusią mokesstinę skolą. Tokio patikrinimo rezultatas, kaip ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens apskaičiuoto PVM deklaravimas ir sumokėjimas, yra aplinkybė, į kurią turi atsižvelgti nacionalinis teismas, vertindamas apmokestinamojo sandorio, konkrečiu atveju suteikiančio sąskaitos faktūros gavėjui teisę į atskaitą, buvimo faktą.
- 42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip:
- asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimo faktą,
 - vien iš aplinkybės, kad šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios sąskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

Dėl trečiojo klausimo pirmos dalies

- 43 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį ir antrąjį klausimus, nereikia atsakyti į trečiojo klausimo pirmą dalį.

Dėl trečiojo klausimo antros dalies ir ketvirtąjo–šeštojo klausimų

- 44 Trečiojo klausimo antra dalimi ir ketvirtuoju–šeštoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo požiūrio principais draudžiama nesuteikti sąskaitos faktūros gavėjui teisės į pirkimo PVM atskaitą, jei šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.
- 45 Taigi keliamas klausimas, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo faktas būtų vienodai vertinamas ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens, ir jos gavėjo atžvilgiu.

- 46 Kiek tai susiję su sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM nesant apmokestinamojo sandorio vertinimu, iš Direktyvos 2006/112 matyti, kad du dalyvaujantys ūkio subjektai nebūtinai vertinami vienodai, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo jos neištaisė, kaip matyti iš šio sprendimo 33–37 punktų.
- 47 Iš tikrųjų, viena vertus, pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo privalo mokėti joje nurodytą PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio. Antra vertus, pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius sąskaitos faktūros gavėjo naudojimasis teise į atskaitą yra apribotas vien mokesčiais už sandorį, apmokestinamą PVM.
- 48 Šiomis aplinkybėmis mokesčių neutralumo principo laikymasis yra užtikrinamas šio sprendimo 37 punkte priminta valstybių narių numatyta galimybe ištaisyti bet kokią sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą ar kai jis per protingą laikotarpį visiškai pašalina mokestinių pajamų praradimo riziką.
- 49 Atsižvelgiant į prašyme priimti prejudicinį sprendimą keliamus klausimus reikia patikslinti, kad mokesčių institucijos negali užkirsti kelio naudotis tokia galimybe sistemingai organizuodamos patikrinimus taip, kad tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį pirmiausia pateikiamas sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui ir šis pranešimas tampa galutinis prieš patikrinant sąskaitos faktūros gavėją. Be to, ši galimybė negali būti atmesta vien dėl to, kad tikslinant sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nebebuvo įregistruotas kaip PVM apmokestinamasis asmuo.
- 50 Darytina išvada, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu, 168 straipsnio a punktu ir mokesčių neutralumo principu nedraudžiama neleisti sąskaitos faktūros gavėjui atskaityti pirkimo PVM dėl apmokestinamojo sandorio nebuvimo, nors sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui pateiktame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį jo deklaruotas PVM nebuvo patikslintas.
- 51 Dėl teisinio saugumo principo reikia priminti, jog šiuo principu, kuris yra vienas bendrųjų Sąjungos teisės principų, reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o jų poveikį galima būtų numatyti, kad suinteresuotieji asmenys galėtų suprasti Sąjungos teisės reglamentuojamas situacijas ir teisinius santykius (žr. 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *France Télécom prieš Komisiją*, C-81/10 P, Rink. p. I-12899, 100 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 52 Kalbant apie mokesčių teisės taisykles, taikytinas aplinkybėms, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, vis dėlto nėra jokios informacijos, kuria remiantis galima būtų preziumuoti, kad suinteresuotasis asmuo negalėjo veiksmingai suprasti, kaip taikomos minėtos taisyklės.
- 53 Todėl teisinio saugumo principu taip pat nedraudžiamas ginčijamas draudimas atskaityti pirkimo PVM aplinkybėmis, kaip antai nurodytomis šio sprendimo 50 punkte.
- 54 Tas pats taikytina vienodo požiūrio principui.
- 55 Šis bendrasis vienodo požiūrio principas, kurio konkreti išraiška PVM srityje yra mokesčių neutralumo principas (žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 punktą; 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 41 ir 44 punktus bei 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947, 61 punktą), reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 51 punktą; minėto Sprendimo *NCC Construction Danmark* 44 punktą ir 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rink. p. I-5059, 29 punktą).
- 56 Vis dėlto, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 33–37, 46 ir 47 punktuose, iš Direktyvos 2006/112 nuostatų matyti, kad sąskaitą faktūrą, susijusią su prekių tiekimu, kuris faktiškai nebuvo įvykdytas, išrašiusio asmens ir jos gavėjo situacijos nėra panašios.

- 57 Kalbant apie pagrindinę bylą, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių administratorius priėjo prie išvados, jog nėra apmokestinamojo sandorio, be kita ko, remdamasis tuo, kad prekių tiekėjas nepateikė per mokestinį patikrinimą reikalaujamų dokumentų. Kadangi pareiškėja ginčija šią išvadą, nacionalinis teismas pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles turi bendrai įvertinti visus įrodymus ir faktines aplinkybes pagrindinėje byloje (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punktą ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 32 punktą).
- 58 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 71 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 41 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 35 ir 36 punktus).
- 59 Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 55 punktą; minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 42 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 37 punktą).
- 60 Tačiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 52 ir 55 punktus; minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus; minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 47 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 41 punktą).
- 61 Be to, minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 61–65 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat, ar jis turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus.
- 62 Darytina išvada, kad nacionalinis teismas, kuris turi nuspręsti, ar konkrečiu atveju nebuvo apmokestinamojo sandorio, ir kuriame mokesčių administratorius rėmėsi sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar vienu iš jo tiekėjų padarytais pažeidimais, kaip antai apskaitos trūkumais, turi užtikrinti, kad vertinant įrodymus nebūtų paneigta šio sprendimo 60 punkte primintos teismo praktikos prasmė, o sąskaitos faktūros gavėjas nebūtų netiesiogiai verčiamas tikrinti savo kontrahento, nes jis to daryti neprivalo.
- 63 Kalbant apie pagrindinę bylą, vis dėlto reikia atsižvelgti į tai, kad pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą ginčijamų sąskaitų faktūrų gavėjo pateiktuose dokumentuose taip pat buvo klaidų ir tai yra informacija, į kurią reikia atsižvelgti nacionaliniam teismui atliekant bendrą vertinimą.
- 64 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiojo klausimo antrą dalį ir į ketvirtąjį–šeštąjį klausimus reikia atsakyti: Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo požiūrio principais nedraudžiama nesuteikti sąskaitos faktūros gavėjui teisės į pirkimo PVM atskaitą nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas. Tačiau jeigu, atsižvelgiant į sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar anksčiau už sandorį, kuriuo grindžiama teisė į

atskaitą, padarytą sukčiavimą ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai neįvykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimus, kurių jis neprivalo atlikti, reikia įrodyti, kad šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog minėtas sandoris susijęs su sukčiavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

⁶⁵ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip:**
 - **asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimą faktą,**
 - **vien iš aplinkybės, kad šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios sąskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.**
2. **Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 168 straipsnio a punktu bei mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir vienodo požiūrio principais nedraudžiama nesuteikti sąskaitos faktūros gavėjui teisės į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas pridėtinės vertės mokestis nebuvo ištaisytas. Tačiau jeigu, atsižvelgiant į sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar anksčiau už sandorį, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, padarytą sukčiavimą ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai neįvykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimus, kurių jis neprivalo atlikti, reikia įrodyti, kad šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog minėtas sandoris susijęs su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.