



Teismo praktikos rinkinys

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 – Teisė į atskaitą – Įgyvendinimo sąlygos – 226 straipsnio 5 punktas – Privalomi sąskaitų faktūrų rekvizitai – Apmokestinamojo asmens adresas – Sąžiningai įvykdyti pirkimo mokesčio atskaitos reikalavimai – Įstatymų apėjimas arba piktnaudžiavimas teisėmis – Nacionalinės procedūros – Veiksmingumo principas“

I. Įžanga

1. Šioje byloje keliama 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. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – dvi skirtingos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) kolegijos – teiraujasi, ar sąvoka „adresas“ 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 sąskaitas faktūras išrašęs asmuo sukčiauja ar piktnaudžiauja.

¹ Originalo kalba: anglų.

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

II. Teisinis pagrindas

A. ES teisės aktai

4. PVM direktyvos 168 straipsnyje 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;

<...>“

5. PVM direktyvos 178 straipsnyje, kuris buvo taikomas per bylai C-375/16 svarbų laikotarpį, nustatyta³:

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

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

6. PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

- 5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

<...>“

B. Nacionalinės teisės 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 įskaitomumas. Kilmės tikrumas reiškia sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens tapatybės tikrumą. <...>

<...>

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 faktūroje nurodyti adresą, kaip numatyta direktyvos 226 straipsnyje.

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 įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Įgyvendinti teisę į atskaitą verslininkas gali tik tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

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

„Tuomet, kai taikytinas mokestis konkretaus atvejo aplinkybėmis 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 konkretaus atvejo aplinkybėmis yra neteisingas; tokiomis pačiomis sąlygomis gali būti grąžinamos arba įskaitomos 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 1 985 443,42 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* sąskaitose faktūrose nurodytos pirkimo mokesčio atskaitos sumos negali būti atskaitomos, nes tai buvo „fiktyvi bendrovė“, kuri savo sąskaitose faktūrose nurodytu adresu neturėjo jokios buveinės.

14. *RGEX* nesėkmingai apskundė tą sprendimą. Vėliau ji apskundė tą sprendimą jurisdikciją turinčiam *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija).

15. *Finanzgericht* (Finansų teismas) atmetė didelę ieškinio dalį kaip nepagrįstą. Jis konstatavo, kad, nors EXTEL sąskaitose faktūrose nurodytu adresu buvo jos registruota buveinė, tai tebuvo „buvėinė pašto dėžutė“. Tuo adresu EXTEL buvo pasiekama 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 lūkesčių. Jo nuomone, *UStG* 15 straipsnyje nenumatyta sąžiningumo dėl teisės į atskaitą reikalavimų įvykdymo apsauga. Tad į teisėto lūkesčio aspektus galima atsižvelgti tik prireikus taikant specialiąją teisingumo priemonės procedūrą pagal AO 163 ir 227 straipsnius.

16. RGEX pateikė apeliacinį skundą dėl *Finanzgericht* sprendimo *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 turi būti laikoma, kad sąskaitoje faktūroje, reikalingoje tam, kad būtų galima įgyvendinti teisę 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 paslaugą išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodo adresą, kuriuo jis yra pasiekiamas paštu, tačiau nevykdo ekonominės veiklos?
2. Ar atsižvelgiant į veiksmingumo principą [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktui, 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 faktūras atskaitydavo iš įmonės Z perkamų ir perparduoti skirtų transporto priemonių pirkimo PVM. Kadangi Z vykdo 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 faktūrose nurodytos pirkimo mokesčio sumos negali būti atskaitomos, nes sąskaitose faktūrose 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 ji netenkino 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 adresą, kuriuo vykdoma komercinė veikla. Tas teismas nusprendė, kad suformuota nacionalinė jurisprudencija, atsižvelgiant į techninę 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 faktūrose nurodytų 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 į 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 įmonę (pavyzdžiui, internetinės prekybos), kuri neturi komercinių patalpų?
3. Ar tuo atveju, kai PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyti formalieji sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai neįvykdyti, leisti daryti atskaitą visada reikia jau tuomet, kai nėra mokestinio sukčiavimo arba apmokestinamasis asmuo nei žinojo, nei galėjo žinoti apie įtraukimą į sukčiavimą, ar teisėtų lūkesčių principas šiuo atveju reiškia, jog apmokestinamasis asmuo padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, kad patikrintų sąskaitoje faktūroje nurodytų 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 rašytinė 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 vykdant bet 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 PVM⁴. Tas principas PVM srityje atitinka vienodo požiūrio principą⁵.

25. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte išvardijamos *materialinės* pirkimo mokesčio atskaitos sąlygos. Norėdami pasinaudoti šia teise, ūkio subjektai turi įvykdyti tris sąlygas. Pirma, suinteresuotoji šalis turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal tą direktyvą. Antra, apmokestinamasis asmuo turi naudoti prekes ar paslaugas, dėl kurių norima įgyti tokią teisę, savo apmokestinamųjų pardavimo sandorių tikslais. Trečia, perkamas prekes ar paslaugas turi tiekti ar teikti kitas apmokestinamasis asmuo⁶.

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 *PPLIH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719 (toliau – Sprendimas *PPLIH Stehcamp*), 28 punktas.

26. Dėl teisės į PVM atskaitą *formaliųjų* sąlygų PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal tos direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą⁷. Kalbant apie tas nuostatas, šiai bylai ypač svarbus direktyvos 226 straipsnis: jame pateikiamas duomenų, kurie turi būti įtraukiami į sąskaitą faktūrą, sąrašas. Penktasis elementas tame sąrašė – „apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigijančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas“.

27. Dėl materialinių pirkimo mokesčio atskaitos sąlygų šioje byloje klausimų nekyla. Pateikti prejudiciniai klausimai susiję tik su formaliosios teisės į apskaitą sąlygos įgyvendinimu dviem aspektais. Pirmą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kaip aiškinti sąvoką „adresas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 226 straipsnį. Antra, jeigu Teisingumo Teismas išaiškintų tą sąvoką kaip adresą, kuriuo prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas vykdo ekonominę veiklą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, kokiomis aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo gali vis dėlto remtis tuo, kad pasitikėjo sąžiningu PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte nustatytos sąlygos 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 nagrinėsiu kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktas draudžia nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti tik jeigu sąskaitoje faktūroje nurodomas adresas, kuriuo ją išrašantis subjektas vykdo ekonominę veiklą.

29. Iš tiesų, remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *UStG*, kaip ji tradiciškai aiškina nacionaliniai teismai, reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodomas adresas, kuriuo ją išrašantis subjektas vykdo ekonominę veiklą. Atsižvelgiant į tokią jurisprudenciją, pagrindinėje byloje buvo nustatyta, kad dviejų įmonių sąskaitos faktūros neatitiko *UStG* nuostatų, nes jas išrašęs subjektas nurodė tik pašto dėžutės adresą. Tad to verslininko klientai, kaip antai ieškovai pagrindinėje byloje, negalėtų pagal tokio verslininko išrašytas sąskaitas faktūras atskaityti pirkimo mokesčio.

30. Dėl priežasčių, kurias paaiškinsiu vėliau, manau, kad pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 5 dalį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias teise į pirkimo PVM atskaitą galima pasinaudoti tik jeigu sąskaitoje faktūroje nurodytas adresas, kuriuo ją išrašęs subjektas vykdo ekonominę veiklą.

1. Tam tikri svarbūs principai

31. Sąvoką „adresas“ reikėtų vertinti pirmiausia atsižvelgiant į tam tikrus svarbius principus, susijusius su suformuota jurisprudencija.

32. Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad teisė į PVM atskaitą yra *pagrindinis* pagal PVM direktyvą sukurtos PVM sistemos *elementas*, tad iš principo ji negali būti ribojama⁸. Turi būti leidžiama atskaityti pirkimo PVM, jeigu įvykdyti esminiai reikalavimai, *net jeigu* apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formaliųjų sąlygų. Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta PVM direktyvos 226 straipsnyje numatyta informacija, turėjimas yra formali, o ne esminė teisės į PVM atskaitą sąlyga⁹.

⁷ Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcomp*, 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 punktą.

33. Be to, PVM direktyvos 226 straipsnyje pažymima, kad, nepažeidžiant toje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai. Taigi, pagal suformuotą jurisprudenciją valstybėms narėms nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su sąskaitų faktūrų turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos PVM direktyvoje¹⁰.

34. Pirmiau nurodytose bylose Teisingumo Teismas nuosekliai laikėsi realistiško ir pragmatinio, o ne formalistinio požiūrio į PVM taisyklių taikymą. Tokiam požiūriui, atrodo, prieštarauja nacionalinės priemonės, pagal kurias reikalavimas sąskaitoje 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 įprastinę tos sąvokos reikšmę¹¹ tai bet koks adresas, įskaitant ir pašto dėžutės adresą, jeigu tuo adresu su asmeniu galima realiai susisiekti.

37. Toks požiūris pateisinamas ir atsižvelgiant į bendro pobūdžio formuluotę PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje apibrėžiant apmokestinamąjį asmenį¹².

3. Teleologinis PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkto aiškinimas

38. Trečia, svarbiausia tai, kad griežtas sąvokos „adresas“ aiškinimas nėra pateisinamas atsižvelgiant į sąskaitos faktūros funkciją PVM sistemoje.

39. Kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, sąskaita faktūra išrašoma sudarant ekonominę sandorį ir jos tikslas – leisti kompetentingam mokesčių administratoriui atlikti sąskaitą faktūrą išrašančio subjekto mokėtino mokesčio mokėjimo ir prireikus apmokestinamojo asmens, gaunančio prekes ar paslaugas, teisės į PVM atskaitą egzistavimo kontrolę¹³. Tad siekiant antrojo tikslo sąskaita faktūra yra svarbus teisės į pirkimo PVM atskaitą įrodymas.

40. PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte nustatyta pareiga sąskaitoje faktūroje nurodyti ją išrašančio subjekto adresą turi būti aiškinama atsižvelgiant į tas dvi sąskaitos faktūros funkcijas. Sąskaitą faktūrą išrašančio asmens adresas, jo vardas ir pavardė (pavadinimas) ir PVM mokėtojo kodas nurodomi siekiant susieti tam tikrą ekonominę sandorį su konkrečiu ekonominės veiklos vykdytoju, kuris išrašė sąskaitą faktūrą¹⁴. Kitaip tariant, pagal tai galima nustatyti sąskaitą faktūrą išrašančio subjekto tapatybę.

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.

41. Labai svarbu nustatyti tapatybę, kad mokesčių institucijos galėtų atlikti reikiamus patikrinimus, ar PVM yra deklaruojamas ir sumokamas¹⁵. Kita vertus, esant galimybei nustatyti tapatybę apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašantis subjektas yra apmokestinamasis asmuo, kuriam taikytinos PVM taisyklės.

42. Atsižvelgdamas į tai, negaliu pritarti Austrijos ir Vokietijos vyriausybių požiūriui, kad, norint teisingai nustatyti sąskaitą faktūrą išrašancio subjekto tapatybę ir su juo susisiekti, būtina, kad sąskaitoje faktūroje nurodytu adresu būtų vykdoma faktinė ekonominė veikla arba joje būtų akivaizdžių verslininko verslo veiklos vykdymo požymių. Iš tikrųjų, pagal PVM direktyvos 226 straipsnį sąskaitoje faktūroje tuo pačiu tikslu taip pat turi būti nurodyti kiti duomenys. Tai, be kita ko, prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas, kuris yra itin svarbus. Valdžios institucijos gali nesunkiai patikrinti tą kodą. Be to, to kodo galiojimą gali patikrinti bet kas, net internetu.

43. Nereikėtų pamiršti, kad norėdamos gauti PVM mokėtojo kodą įmonės turi užsiregistruoti ir registruodamosi privalo pateikti vietos registracijos kaip PVM mokėtojo formą kartu su patvirtinančiais dokumentais. Pagal PVM taisykles valstybės narės privalo saugoti tam tikrus duomenis¹⁶. Taigi valstybės narės privalo rinkti įvairią informaciją apie visus ekonominės veiklos vykdytojus, kuriems suteiktas PVM mokėtojo kodas¹⁷. Joms tikrai nebūtina atskirai vertinti sąskaitoje faktūroje nurodyto adreso ar skirti jam ypatingą dėmesį, kad nustatytų sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens tapatybę, kur ir kaip su juo galima susisiekti.

4. Aiškinimas atsižvelgiant į dabartines sąlygas

44. Ketvirta, reikalavimas vykdyti ekonominę veiklą (arba turėti patalpas) sąskaitoje faktūroje nurodytu adresu, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nėra įtikinamas atsižvelgiant į įvairius šiuo metu taikomus verslo organizavimo ir ekonominės veiklos vykdymo būdus. Tai ypač pasakytina apie pastaruoju metu vykstančius ekonominius pokyčius, be kita ko, susijusius su e. prekyba, biuro patalpų dalijimusi ir nuotoliniu darbu.

45. Turint omenyje visus tuos pokyčius kartais sunku susieti ekonominę veiklą su viena konkrečia fizine vieta. Kaip savo rašytinėse pastabose pažymi I. Butin, šiais laikais galima vadovauti prekių 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) sąskaitoje faktūroje nurodytu adresu keltų problemų įmonėms, kurios nevykdo savo veiklos (visos arba didelės jos dalies) vienoje konkrečioje vietoje.

47. Neginčijama, kad toks verslo patalpų atsiejimas nuo konkrečios vietos yra naujas reiškinys, į kurį šiuo metu galiojančioje PVM direktyvoje ES teisės aktų leidėjas neatsižvelgė. PVM direktyva buvo išdėstyta nauja redakcija 2006 m., kai Europos Sąjungos ekonomikoje skaitmeninimo procesas jau buvo įsibėgėjęs. Iš tikrųjų kai kurios tos direktyvos nuostatos skirtos tokiems klausimams, kaip elektroniniai ryšiai ir elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos¹⁸.

15 Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Barlis 06 – Invertementos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:101, 34 punktą.

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 punktą. Pagal tą nuostatą valstybės narės elektroninėje sistemoje privalo saugoti, be kita ko, „taikant Direktyvos 2006/112/EB 213 straipsnį surinktus duomenis apie asmenų, 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. Wąsiewicz*, 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.

5. Aiškinimas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją

48. Penkta, kaip pažymi pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, aiškinant *UStG* tradiciškai, atrodo, sunku jį suderinti su naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija, pirmiausia su Sprendimu *PPUH Stehcamp*¹⁹.

49. Toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad ieškovas turėjo teisę atskaityti PVM pagal sąskaitas faktūras, kurias, nacionalinio teismo nuomone, išrašė fiktyvus verslininkas. Vertindamas faktines bylos aplinkybes nacionalinis teismas konstatavo, kad įmonių registre kaip verslininko buveinė 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 įmonės buveinė“. Teisingumo Teismas pridūrė, kad „[k]onkrečiai kalbant, kai nagrinėjama ekonominė veikla apima prekių tiekimus, įvykdytus per kelis vienas po kito einančius pardavimus, pirmasis šių prekių pirkėjas ir perpardavėjas gali tiesiog nurodyti pirmajam pardavėjui nuvežti aptariamas prekes tiesiai antrajam pirkėjui ir nebūtinai pats turėti sandėliavimo ir transportavimo priemonių, būtinų nagrinėjamoms prekėms tiekti.“²⁰

50. Tuo sprendimu palaikoma nuomonė, kad prekių ar paslaugų gavėjui norint naudotis teise į PVM atskaitą nereikalaujama, kad ekonominė veikla būtų vykdoma sąskaitoje faktūroje 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 įmonė faktiškai įsisteigusi Europos Sąjungoje. Siekdamas į jį atsakyti Teisingumo Teismas, be kita ko, aiškino sąvokas „verslas“ ir „fiksuota vieta“ pagal Trylikąją direktyvą²². Tad toje byloje Teisingumo Teismo išvardyti kriterijai, kuriuos nurodo Vokietijos ir Austrijos vyriausybės, yra svarbūs vertinant tikrąją įmonės įsisteigimą Europos Sąjungoje, bet jie nepadedą išsiaiškinti, kuris adresas turi būti nurodomas sąskaitoje faktūroje.

53. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, į 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 ją 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 išrašomų sąskaitų faktūrų 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.

19 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719.

20 Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 35 punktą.

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).

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 adreso teisingumu, o jei taip, kaip galėtų ja pasiremti, jeigu valdžios institucija nustatytų, kad antrasis subjektas gali sukčiauti ar dalyvauti darant pažeidimus.

1. Pasitikėjimas sąskaitos faktūros vientisumu

57. Sukčiavimo ar pažeidimų klausimas, atrodo, svarbus šiose bylose, nes iš abiejų nutarčių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėse bylose kyla klausimų dėl galimo sukčiavimo, susijusio su sąskaitas faktūras išrašiusių subjektų buveine ar pagal tas sąskaitas faktūras sudaromais sandoriais.

58. Reikėtų turėti omenyje, jog byloje *PPUH Stehcemp* Teisingumo Teismas neseniai nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo netenka teisės į atskaitą, jeigu žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Kita vertus, jeigu įvykdytos materialinės ir formalios su teisės į atskaitą atsiradimu ir naudojimu si ja susijusios sąlygos, su PVM direktyva nesuderinamas „sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad 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“²³. Taip ES teisėje įtvirtintas principas, kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vadina „sąžiningumu“ arba „teisėtais lūkesčiais“.

59. Taigi, apmokestinamajam asmeniui gali būti neleista naudotis teise į atskaitą, jeigu įrodyta, kad jis elgėsi neapdairiai ir nepakankamai atsargiai, kaip būtų galima tikėtis iš pakankamai nuovokaus verslininko²⁴. Žinoma, priemonės, kurių tam tikru konkrečiu atveju turi imtis apmokestinamasis asmuo, kad įsitikintų, jog sandoriai nesusiję su sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, iš esmės priklauso nuo to konkretaus atvejo aplinkybių²⁵. Tačiau būtų nepagrįsta įpareigoti apmokestinamąjį asmenį atlikti nuodugnius ilgai trunkančius patikrinimus dėl kiekvienoje visų tiekėjų sąskaitoje faktūroje pateikiamų formalių duomenų tikslumo ir teisingumo. Tai būtų nepraktiška ir ekonomiškai neįmanoma.

60. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad iš tiesų „mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus“²⁶.

61. Žinoma, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigotas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą²⁷. Tačiau ir tokiu atveju mokesčių institucijos negali versti apmokestinamojo asmens, siekiančio neprarasti teisės į atskaitą,

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 punktą.

26 Pirmiausia žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 62 punktą.

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

atlikti sudėtingus ir nuodugnius patikrinimus, taip *de facto* perduodamos jam savo tyrimo funkcijas²⁸. Pavyzdžiui, neįmanoma nė įsivaizduoti, kad apmokestinamasis asmuo privalėtų tikrinti, ar sąskaitoje faktūroje nurodytas tiekėjo adresas faktiškai yra adresas, kuriuo tas tiekėjas vykdo ekonominę veiklą ar turi verslo patalpas, ar kad tiekėjas teisėtai ar faktiškai įsisteigęs tuo adresu.

62. Taigi teisės į atskaitą galima netekti, jeigu apmokestinamasis asmuo pasielgė nesąžiningai, kalbant apie su sandoriu susijusį sukčiavimą ar piktnaudžiavimą (nes žinojo arba turėjo apie juos žinoti). Tačiau svarbu tai, kad tai taikytina, neatsižvelgiant į tai, ar įvykdytos formalios su tais sandoriais susijusių sąskaitų faktūrų sąlygos.

63. Kitaip tariant, jeigu tam tikromis aplinkybėmis gali būti nustatyta sudėtingesnė pareiga elgtis apdairiai, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi būtų atsargesnis sudarydamas komercinius sandorius su tiekėju, tokia pareiga gali būti nustatoma tik jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie galimą tiekėjo sukčiavimą ar padarytus pažeidimus. Kita vertus, tokios pareigos negalima nustatyti remiantis vien tuo, kad sąskaitoje faktūroje nurodytas neišsamus, klaidingas ar netikras adresas. Pirma, jeigu klaida nėra akivaizdi, adreso teisingumą patikrinti nelengva. Antra, klaida gali įsivelti tiesiog dėl neapdairumo ir apmokestinamajam asmeniui gali būti sunku ją pastebėti.

64. Todėl pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM taisyklių negalima aiškinti taip, kaip siūlo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas: jeigu neįvykdytos formalios teisės į atskaitą sąlygos, ta teisė turėtų būti suteikiama *tik* jeigu apmokestinamasis asmuo ėmėsi visų priemonių, kurių būtų galima pagrįstai iš jo reikalauti imtis, kad jis įsitikintų, jog sąskaitos faktūros turinys teisingas. Taip aiškinant teisę į atskaitą *de facto* būtų gerokai apribota, o pagal PVM taisykles taip neturėtų būti.

65. Be to, taip aiškinant pareiga įrodyti būtų nepagrįstai perkelta sąskaitų faktūrų gavėjui neatsižvelgiant į galimą dalyvavimą sukčiaujant arba žinojimą apie jį. Kaip jau pažymėjau šios išvados 60 punkte, Teisingumo Teismas yra nusprendęs: „Nustatęs, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į objektyvius įrodymus ir nereikalaudamas iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje.“²⁹ „Atsižvelgiant į tai, taip pat derėtų pažymėti, kad apmokestinamajam asmeniui kartais gali būti sunku tinkamai įrodyti, kad, kaip byloje C-375/16 suformulavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, „[jis] padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, tam, kad patikrintų sąskaitoje faktūroje nurodytų duomenų teisingumą“.

66. Priešingai, nei tvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai nereiškia, kad PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatytos formalios sąlygos netenka prasmės. Kaip teisingai pažymi Komisija, net jeigu visų tų sąlygų įvykdymas nėra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta teisė į atskaitą, valstybės narės vis dėlto gali įpareigoti apmokestinamuosius asmenis imtis veiksmų papildant ir (arba) ištaisant sąskaitas faktūras ir numatyti sankcijas už formalių reikalavimų nesilaikymą, su sąlyga, kad tos priemonės nevirsytų to, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, ir nekeltų grėsmės PVM režimo neutralumui³⁰.

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

29 Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 punktą. Taip pat žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 43 punktą.

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 punktą.

2. Veiksminga teisminė teisė į atskaitą apsauga

67. Byloje C-374/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat kelia klausimą, ar, atsižvelgiant į veiksmingumo principą, tai, kad ieškovas gali pasinaudoti teise į atskaitą tik per atskirą teisingumo užtikrinimo procedūrą, atsitinka PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą, siejamą su 178 straipsnio a punktu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškina, kad pagal nacionalines taisykles ieškovas negali remtis sąžiningumo ar teisėtų lūkesčių argumentu pagal įprastinę mokesčio nustatymo procedūrą ir turi pradėti atskirą procedūrą.

68. Kadangi pašto dėžutės adreso nurodymas atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkto nuostatas, tas klausimas pagrindinėje byloje neturi reikšmės. Iš tikrųjų, jeigu teisingai suprantu, ieškovai pagrindinėse bylose turėtų turėti galimybę reikalauti teisės į atskaitą pagal įprastinę mokesčio nustatymo procedūrą nepradedant atskiros teisingumo užtikrinimo procedūros.

69. Bet kuriuo atveju apsvarstysiu šį klausimą nagrinėdamas atvejį, kai tam tikros pagrindinėse bylose vertinamos sąskaitos faktūros dėl kitų priežasčių neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatytų formalių sąlygų.

70. Pagal proceso autonomijos principą, nesant ES taisyklių, valstybės narės nustato vidaus taisykles, kad būtų galima išvengti PVM sukčiavimo. Kiekviena valstybė narė pagal savo vidaus teisės sistemą paskiria institucijas, atsakingas už kovą su sukčiavimu PVM srityje, ir nustato išsamias procedūras taisykles siekdama apsaugoti ES teisėje numatytas asmenų teises. Vis dėlto tokios taisyklės neturi būti nepalankesnės, nei taikomos panašioms vidaus situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų naudojimas ES teisinės sistemos suteikiamomis teisėmis neturi tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas)³¹.

71. Kalbant apie veiksmingumo principą, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kiekvieną kartą, kai kyla klausimas, ar nacionalinė procesinė norma neužkerta kelio arba pernelyg neapsunkina ES teisės taikymo, tai turi būti išsiaiškinta atsižvelgiant į šios normos vietą visame nacionalinėje institucijoje vykstančiame procese, proceso eigą ir jo ypatumus. Žvelgiant iš šios perspektyvos, prireikus reikia atsižvelgti į pagrindinius nacionalinės teismų sistemos principus, kaip antai teisės į gynybą apsaugą, teisinio saugumo principą ir tinkamą proceso eigą³². Iš principo nustatyti, ar nacionalinės priemonės atitinka šiuos principus, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsižvelgęs į visas bylos aplinkybes³³.

72. Šioje byloje Teisingumo Teismui nepateikta pakankamai išsamios informacijos apie atskirą teisingumo užtikrinimo procedūrą (ir tos procedūros, ir įprastinės mokesčio nustatymo procedūros skirtumus), kad galėtų priimti sprendimą, ar nacionalinės procedūrinės taisyklės, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, atitinka PVM direktyvos nuostatas. Taigi, atsižvelgdamas į pirmiau nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją ir joje įtvirtintus principus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nuspręsti, ar apmokestinamojo asmens teisė remtis tuo, kad jis pasitikėjo formaliu sąskaitų faktūrų teisingumu, yra veiksmingai apsaugota taikant tokią procedūrą kaip atskira teisingumo užtikrinimo procedūra, kaip numatyta AO 163 ir 227 straipsniuose.

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.

73. Atlikdamas tokią analizę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mano nuomone, turėtų pirmiausia apsvarstyti, ar tokios atskiros procedūros trukmė, sudėtingumas ir sąnaudos nesukels apmokestinamajam asmeniui neproporcingų sunkumų. 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 procesus³⁴.

74. Nors konkretesnių gairių pateikti neįmanoma, vis dėlto, atsižvelgdamas į kai kuriuos nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytus aspektus, turiu išreikšti abejones dėl nagrinėjamų nacionalinių procedūrinių taisyklių suderinamumo su ES teise. Apmokestinamojo asmens teisę į pirkimo PVM atskaitą 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 teisę į atskaitą turinčio apmokestinamojo asmens padėties, kai laikomasi formalių sąskaitų faktūrų reikalavimų, ir situacijos, kai tam asmeniui tokia teisė suteikiama *nepaisant* formalių reikalavimų neįvykdymo. Nesuprantu, kodėl apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti tokią teisę pagal įprastinę mokesčio vertinimo procedūrą.

76. Šį klausimą vis dėlto turi spręsti nacionalinis teismas.

77. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, į 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 teisę į atskaitą apmokestinamajam asmeniui būtų suteikiama tik jeigu jis įrodytų, kad padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, kad įsitikintų sąskaitoje faktūroje nurodytų duomenų teisingumu. Nacionalinis teismas, pirmiausia atsižvelgdamas į atitinkamų procedūrų trukmę, sudėtingumą ir sąnaudas, turi įvertinti, ar nacionalinės procedūrinės 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 teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti tik jeigu sąskaitoje faktūroje nurodomas adresas, kuriuo ją 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 teisę į atskaitą apmokestinamajam asmeniui būtų suteikiama tik jeigu jis įrodytų, kad padarė viską, ko iš jo pagrįstai galima reikalauti, kad įsitikintų sąskaitoje faktūroje nurodytų duomenų teisingumu,

³⁴ Šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, 51 punktą.

- nacionalinis teismas, pirmiausia atsižvelgdamas į atitinkamų procedūrų trukmę, sudėtingumą ir sąnaudas, turi įvertinti, ar nacionalinės procedūrinės taisyklės, pagal kurias apmokestinamasis asmuo gali remtis tuo, kad pasitikėjo sąskaitos faktūros vientisumu, atitinka veiksmingumo principą.