



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 226 straipsnio 5 punktas – Pirkimo mokesčio atskaita – Rekvizitai, kurie privalo būti nurodyti sąskaitose faktūrose – Apmokestinamojo asmens teisėti lūkesčiai dėl teisės į atskaitą egzistavimo sąlygų“

Sujungtose bylose C-374/16 ir C-375/16

dėl 2016 m. balandžio 6 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Rochus Geissel, kaip likvidatorius, atstovaujantis *RGEX GmbH i.L.*,

prieš

Finanzamt Neuss (C-374/16)

ir

Finanzamt Bergisch Gladbach

prieš

Igor Butin (C-375/16)

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits (pranešėjas), A. Borg Barthet, M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- I. Butin, atstovaujamo *Rechtsanwalt* L. Rodenbach,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

* Proceso kalba: vokiečių.

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir M. Owsiany-Hornung,
- susipažinęs su 2017 m. liepos 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkto, 178 straipsnio a punkto ir 226 straipsnio 5 punkto išaiškinimo.
- 2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant Rochus Geissel, likvidatoriaus, atstovaujančio *RGEX GmbH i.L.*, ginčą su *Finanzamt Neuss* (Noiso mokesčių administratorius, Vokietija) ir *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergiš Gladbacho mokesčių administratorius, Vokietija) ginčą su Igor Butin dėl šių mokesčių administratorių atsisakymo suteikti teisę į sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą remiantis sąskaitomis faktūromis, kuriose nurodytas adresas, kuriuo su sąskaitą faktūrą išrašiusiu asmeniu galima susisiekti paštu, tačiau kuriuo jis nevykdo jokios ekonominės veiklos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 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;

<...>“

- 4 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;

<...>“

5 Minėtos direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai išrašytą sąskaitą faktūrą, kai:

- 1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

<...>“

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 įsigijančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

<...>“

7 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio gražinimo 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) 1 straipsnyje nustatyta, kad, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, „apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs Bendrijos teritorijoje“, yra apmokestinamasis asmuo, nurodytas 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodytą laikotarpį toje teritorijoje nevykdė savo verslo ar neturėjo joje fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokio verslo ar nuolat veikiančios įmonės nėra, – kuris neturėjo šioje teritorijoje nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos ir per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis 2 straipsnyje minimoje valstybėje narėje, išskyrus tam tikras išimtis.

Vokietijos teisė

8 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 14 straipsnyje nustatyta:

„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. <...>

<...>

4. Sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti šie duomenys:

- 1) prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo ir prekes ar paslaugas įsigijančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas, <...>

<...>“

- 9 *UStG* 15 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Verslininkas gali atskaityti šias sumas:

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ir suteiktas paslaugas. Įgyvendinti teisę į atskaitą verslininkas gali tik tuomet, kai turi pagal [*UStG*] 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą <...>

<...>“

- 10 Pagal *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Potvarkis dėl apyvartos mokesčio įgyvendinimo) 31 straipsnio 2 dalį *UStG* 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punkto reikalavimai įvykdyti tuomet, kai pagal sąskaitoje faktūroje pateiktus duomenis galima aiškiai nustatyti tiek įmonės teikėjos, tiek gavėjo pavadinimą ir adresą.

- 11 *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, toliau – AO) 163 straipsnyje „Nukrypstantis mokesčio nustatymas dėl teisingumo priežasčių“ nustatyta:

„Tuomet, kai taikytinas mokestis konkrečiu atveju yra neteisingas, galima nustatyti mažesnę mokesčio sumą ar neatsižvelgti į mokesčio bazės elementus, kurie jį didina. Apmokestinamajam asmeniui sutikus, kalbant apie pajamų mokestį, į kai kuriuos mokesčio bazės elementus, kurie didina mokestį, galima atsižvelgti vėliau, o į kai kuriuos mokesčio bazės elementus, kurie mažina mokestį, galima atsižvelgti anksčiau. Sprendimas dėl nukrypstančio mokesčio nustatymo gali būti susietas su mokesčio nustatymo procedūra.“

- 12 AO 227 straipsnyje numatyta:

„Mokesčių institucijos gali visiškai arba iš dalies atleisti nuo reikalavimų, susijusių su mokesčių skola, jeigu mokesčių išieškojimas, atsižvelgiant į konkretaus atvejo aplinkybes, yra neteisingas; tokiomis pačiomis sąlygomis gali būti gražinamos arba įskaitomos jau sumokėtos sumos.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-374/16

- 13 RGEX yra uždaroji akcinė bendrovė, kuri 2008 m., su kuriais susijęs ginčas pagrindinėje byloje, prekiaavo motorinėmis transporto priemonėmis. Nuo 2015 m. vykdoma šios 2007 m. įsteigtos įmonės likvidavimo procedūra. Vienintelis šios bendrovės akcininkas ir vadovas buvo R. Geissel, kuris dabar jai atstovauja kaip likvidatorius.
- 14 Savo 2008 m. PVM deklaracijoje RGEX nurodė, be kita ko, neapmokestinamuosius motorinių transporto priemonių tiekimo Bendrijos viduje sandorius ir sumokėto pirkimo mokesčio 1 985 443,42 EUR sumą už iš *EXTEL GmbH* įsigytus 122 automobilius.
- 15 Noiso mokesčių administratorius nepriėmė RGEX deklaracijos ir 2010 m. rugpjūčio 31 d. sprendimu nustatė už 2008 m. mokėtiną PVM sumą, remdamasis išvadomis, padarytomis po dviejų specialių PVM patikrinimų. Šis administratorius nusprendė, kad automobilių tiekimas į Ispaniją, deklaruotas kaip neapmokestinamas, buvo apmokestinamas, nes atitinkami automobiliai nebuvo nugabenti į Ispaniją,

bet buvo patiekti Vokietijos rinkai. Šis administratorius taip pat nusprendė, kad EXTEL išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas pirkimo mokestis negali būti atskaitomas, nes tai buvo „fiktyvi bendrovė“, kuri savo sąskaitose faktūrose nurodytu adresu neturėjo jokios buveinės.

- 16 RGEX nesėkmingai apskundė tą sprendimą ir pareiškė ieškinį *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija), šis patenkino jos ieškinį dėl vieno automobilio apmokestinimo ir atmetė kitą ieškinio dalį kaip nepagrįstą.
- 17 *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas), be kita ko, konstatavo, kad, nors EXTEL sąskaitose faktūrose nurodytu adresu buvo jos registruota buveinė, tai tebuvo „buvėinė pašto dėžutė“. Su EXTEL galima buvo susisiekti tik paštu. Ši bendrovė tuo adresu nevykdė jokios komercinės veiklos.
- 18 Šis teismas atmetė argumentus, susijusius su tariamai RGEX teisėtai lūkesčiais dėl EXTEL išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyto adreso teisingumo. Į teisėtų lūkesčių apsaugos principą reikia atsižvelgti ne nustatant mokestį, bet prireikus tik taikant teisingumo priemonę, kaip tai suprantama pagal AO 163 ir 227 straipsnius.
- 19 R. Geissel, kaip likvidatorius, atstovaujantis RGEX, pateikė apeliacinį skundą dėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) ir teigė, kad „adresas“, kaip jis suprantamas pagal *UStG* 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktą ir PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktą, skirtas išrašiusiam asmeniui nustatyti ir reiškia tik galimybę susisiekti paštu.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad pagal nacionalinę teisę RGEX neturi teisės į prašomą pirkimo mokesčio atskaitą remiantis EXTEL išrašytais sąskaitomis faktūromis, nes ji nevykdo jokios ekonominės veiklos sąskaitose faktūrose nurodytu adresu. Iš tiesų tuo pačiu metu nagrinėtoje byloje priimtame sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad „visas adresas“, kaip jis suprantamas pagal *UStG* 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktą, reiškia, kad verslininkas ten vykdo savo ekonominę veiklą. Jei pagal nacionalinės teisės administracines taisykles finansų administratoriui pakaktų, kad „vietoj adreso būtų nurodyta“ pašto dėžutė ar pašto indeksas, vis dėlto tokios taisyklės nesaistytų teismo.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos 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 „adresas“ pagal tos direktyvos 226 straipsnio 5 punktą, jei prekes tiekiantis ar paslaugas teikiantis verslininkas savo už tiekimą ar teikimą išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodo adresą, kuriuo jis yra pasiekiamas paštu, tačiau nevykdo jokios 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 prekių ar paslaugų gavėjo sąžiningumą dėl pirkimo mokesčio atskaitos sąlygų įvykdymo atsižvelgiama ne per mokesčio nustatymo procedūrą, o tik per atskirą teisingumo užtikrinimo procedūrą? Ar šiuo klausimu galima remtis šios direktyvos 168 straipsnio a punktu, siejamu su 178 straipsnio a punktu?“

Byla C-375/16

- 22 Igor Butin 2009–2011 m. prekiavo automobiliais Vokietijoje ir pirkimo PVM atskaitos tikslais išrašinėjo sąskaitas faktūras, susijusias su keliais iš Z įmonės nupirktais ir skirtais parduoti automobiliais. Automobiliai buvo perduodami I. Butin arba jo darbuotojams kartais vietoje, kurioje buvo Z registruota buveinė (nors Z tuo adresu nevykdė prekybos), kartais viešose vietose, kaip antai geležinkelio stotyje.
- 23 Atlikęs I. Butin mokestinį patikrinimą Bergiš Gladbacho mokesčių administratorius padarė išvadą, kad iš Z gautose sąskaitose faktūrose nurodytos sumokėtos pirkimo mokesčio sumos negali būti atskaitomos, nes sąskaitose faktūrose nurodytas tiekėjo adresas yra neteisingas. Buvo konstatuota, kad šis adresas buvo tik „pašto dėžutė“, o Z neturėjo nuolatinės buveinės Vokietijoje.
- 24 2013 m. rugsėjo 13 d. šis mokesčių administratorius pateikė pranešimą apie perskaičiuotą PVM dydį už 2009–2011 m. laikotarpį. 2013 m. spalio 1 d. sprendimu jis atmetė I. Butin prašymą pakeisti mokesčio skaičiavimą dėl teisingumo priežasčių remiantis AO 163 straipsniu.
- 25 *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), kuriam I. Butin apskundė Bergiš Gladbacho mokesčių administratoriaus perskaičiavimą, ieškinį patenkino. Šio teismo teigimu, pagal *UStG* 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktą nereikalaujama, kad nurodytu adresu būtų vykdoma komercinė veikla. Be to, teismas nusprendė, kad papildomas skundo reikalavimas dėl mokesčio skaičiavimo pakeitimo 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 šios įmonės išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytų duomenų teisingumą.
- 26 Bergiš Gladbacho mokesčių administratorius pateikė apeliacinį skundą dėl *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Be kita ko, jis teigė, kad Z išrašytose sąskaitose faktūrose, priešingai, nei teigė I. Butin, nebuvo adreso, kuriuo ši bendrovė vykdė savo komercinę veiklą, o I. Butin neįvykdė visko, ko iš jo buvo galima pagrįstai tikėtis, kad užtikrintų nuorodų šiose sąskaitose faktūrose teisingumą, todėl jam neturėjo būti suteikta teisė atskaityti pirkimo mokesčių vykdant teisingumo užtikrinimo procedūrą.
- 27 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos 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 bus 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 sąskaitų faktūrų išrašymo formos reikalavimai neįvykdyti, vis dėlto leidžiama atskaityti pirkimo mokesčių, kai nėra sukčiavimo mokesčių srityje arba apmokestinamasis asmuo nei žinojo, nei galėjo žinoti, kad jis dalyvauja sukčiaujant, 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?“

Procesas Teisingumo Teisme

- 28 2016 m. liepos 22 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-374/16 ir C-375/16 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo byloje C-374/16 ir pirmojo ir antrojo klausimų byloje C-375/16

- 29 Pirmuoju klausimu byloje C-374/16 ir pirmuoju ir antruoju klausimais byloje C-375/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą kartu su 226 straipsnio 5 punktu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo sąskaitoje faktūroje nurodyto adreso, kuriuo ją išrašęs asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.
- 30 Pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236, 238, 239 ir 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 31 Šios direktyvos 226 straipsnyje išvardyti rekvizitai, kurie turi būti tokioje sąskaitoje faktūroje. Be kita ko, šio straipsnio 5 punkte numatyta pareiga nurodyti apmokestinamojo asmens ir įsigyjančio asmens vardą, pavardę (visą pavadinimą) ir adresą.
- 32 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2009 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, 24 punktą ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, 22 punktą).
- 33 Pirmiausia, kalbant apie PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkto tekstą, pažymėtina, kad šios nuostatos tekstas įvairiose kalbinėse versijose skiriasi. Kai kuriose šios nuostatos kalbinėse versijose, kaip ispanų, anglų, prancūzų ar latvių kalbomis, atitinkamai nurodyta „nombre completo y la dirección“, „the full name and address“, „nom complet et l’adresse“ ar „pilns vārds vai nosaukums un adrese“, o kitose versijose, visų pirma vokiečių ar italų kalbomis, numatyta pareiga nurodyti „vollständigen Namen und die vollständige Anschrift“ ar „nome e l’indirizzo completo“.
- 34 Vis dėlto įvardžio „visas“ buvimas ar nebuvimas formuluojant šį reikalavimą nepateikia nuorodų dėl klausimo, ar sąskaitoje faktūroje nurodytas adresas turi atitikti vietą, kurioje ją išrašęs asmuo vykdo apmokestinamąją veiklą.
- 35 Be to, primintina, kad bendroji sąvokos „adresas“ prasmė yra plati. Kaip savo išvados 36 punkte priminė generalinis advokatas, įprastinė šios sąvokos reikšmė apima bet kokią adresą, įskaitant ir pašto dėžutės adresą, jeigu tuo adresu su asmeniu galima susisiekti.
- 36 Be to, PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyta, kad, nepažeidžiant specialių šios direktyvos nuostatų, pagal šios direktyvos 220 straipsnį PVM išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais turi būti privalomai nurodyti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 25 punktą).
- 37 Iš to matyti, kad reikalavimai, susiję su rekvizitais, turi būti aiškinami siaurai, t. y. valstybės narės negali numatyti griežtesnių pareigų, nei nustatytos PVM direktyvoje.

- 38 Taigi valstybėms narėms nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su sąskaitų faktūrų turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos PVM direktyvos nuostatose (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 25 punktą).
- 39 Antra, kalbant apie PVM direktyvos 226 straipsnio kontekstą, primintina, kad teisė į PVM atskaitą iš esmės negali būti ribojama (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktą).
- 40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad sąskaitos faktūros, kurioje nurodyti PVM direktyvos 226 straipsnyje numatyti rekvizitai, turėjimas yra formali teisės į PVM atskaitą sąlyga. Turi būti leidžiama atskaityti pirkimo PVM, jeigu įvykdyti esminiai reikalavimai, net jeigu apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių sąlygų (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 38 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Iš to matyti, kad sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens adreso nurodymo tvarka negali būti lemiama teisės į PVM atskaitą sąlyga.
- 41 Trečia, kalbant apie teleologinį PVM direktyvos 226 straipsnio aiškinimą, rekvizitų, kurie privalo būti nurodyti sąskaitoje faktūroje, tikslas – leisti mokesčių administratoriui atlikti mokėtino mokesčio mokėjimo ir prireikus teisės į PVM atskaitą egzistavimo kontrolę (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 27 punktą).
- 42 Šiuo klausimu, kaip iš esmės teigė generalinis advokatas išvados 40 ir 41 punktuose, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens adreso, vardo, pavardės (pavadinimo) ir PVM mokėtojo kodo nurodymas leidžia nustatyti atitinkamo ekonominio sandorio ir specifinio ūkio subjekto, išrašiusio sąskaitą faktūrą, ryšį. Sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens nustatymas leidžia mokesčių administratoriui patikrinti, ar atskaitytina PVM suma buvo deklaruota ir sumokėta. Toks nustatymas taip pat leidžia apmokestinamajam asmeniui patikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuriam taikytinos PVM taisyklės.
- 43 Šiuo klausimu primintina, kad prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas yra esminė informacija nustatant. Administratorius gali lengvai šį kodą sužinoti ir patikrinti.
- 44 Be to, kaip teigia generalinis advokatas savo išvados 43 punkte, įmonės, norėdamos gauti PVM mokėtojo kodą, turi užsiregistruoti ir registruodamosi privalo pateikti vietos registracijos kaip PVM mokėtojo formą kartu su patvirtinamaisiais dokumentais.
- 45 Iš to matyti, kad sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens adreso kartu su vardu, pavarde (pavadinimu) ir PVM mokėtojo kodu nurodymo tikslas yra jį nustatyti ir leisti mokesčių administratoriui atlikti šio sprendimo 41 punkte numatytą kontrolę.
- 46 Šiomis aplinkybėmis taip pat pažymėtina, kad Teisingumo Teismas konstatavo, jog atskaitos tvarka siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (be kita ko, žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 17 punktą ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 34 punktą). Vis dėlto siekiant šios tvarkos tikslo nėra būtina numatyti pareigą nurodyti vietos, kurioje sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo vykdo savo ekonominę veiklą, adresą.
- 47 Be to, toks aiškinimas atitinka 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad buvo įmanoma atskaityti pirkimo PVM remiantis bendrovės, kurią nacionalinis teismas laikė neegzistuojančiu ūkio subjektu, išrašytais sąskaitomis faktūromis. Net jei nacionalinis teismas konstatavo, kad šios bendrovės registruotos buveinės nurodytu adresu esantis pastatas buvo apleistas, Teisingumo Teismas nusprendė, kad faktas, jog jokia ekonominė veikla negalėjo būti vykdoma šios bendrovės registruotoje buveinėje, nereiškia,

kad ši veikla negalėjo būti vykdoma kitose vietose nei ši registruota buveinė (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 35 punktą), konkrečiai kalbant, kai vykdoma nemateriali veikla naudojant naujas informacines technologijas.

- 48 Be to, priešingai, nei teigia Vokietijos ir Austrijos vyriausybės, fakto, kad siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą nereikalaujama, jog apmokestinamojo asmens ekonominė veikla būtų vykdoma jo išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytu adresu, nepaneigia Teisingumo Teismo išvados 2007 m. birželio 28 d. Sprendime *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397). Sąvokų „ekonominės veiklos vieta“ ir „fiksuota vieta“ apimties analizė Tryliktosios direktyvos 86/560 tikslais nėra reikšminga nustatant sąvokos „adresas“, esančios PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte, reikšmę.
- 49 Iš to matyti, kad prekių ar paslaugų gavėjui siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą nereikalaujama, jog prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo ekonominė veikla būtų vykdoma sąskaitoje faktūroje nurodytu adresu.
- 50 Taigi į pirmąjį klausimą byloje C-374/16 ir į pirmąjį ir antrąjį klausimus byloje C-375/16 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą kartu su šios direktyvos 226 straipsnio 5 punktu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo sąskaitoje faktūroje nurodyto adreso, kuriuo ją išrašęs asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.

Dėl antrojo klausimo byloje C-374/16 ir trečiojo klausimo byloje C-375/16

- 51 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą byloje C-374/16 ir pirmąjį ir antrąjį klausimus byloje C-375/16, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą byloje C-374/16 ir trečiąjį klausimą byloje C-375/16.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą kartu su šios direktyvos 226 straipsnio 5 punktu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo sąskaitoje faktūroje nurodyto adreso, kuriuo ją išrašęs asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.

Parašai.