



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. balandžio 11 d.*

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — 203 straipsnis — Mokesčių neutralumo principas — Sumokėto mokesčio grąžinimas tiekėjui, kai neapmokestinamo sandorio gavėjui atsisakyta suteikti teisę į atskaitą“

Byloje C-138/12

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2012 m. kovo 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. kovo 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Rusedespred OOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby ir C. Vajda,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *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,

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

priima šį

* Proceso kalba: bulgarų.

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 *Rusedespred OOD* (toliau – *Rusedespred*) 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 gražinti klientui išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) *Rusedespred* po to, kai mokesčių administratorius atsisakė klientui suteikti teisę į PVM atskaitą, motyvuodamas tuo, kad aptariamas tiekimas nebuvo apmokestinamas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 4 Šios direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

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

Bulgarijos teisė

- 5 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, toliau – ZDDS) 12 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis sandoris – bet koks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 ir 9 straipsnį, kai jį šalies teritorijoje atlieka pagal šį įstatymą apmokestinamasis asmuo, taip pat bet koks apmokestinamojo asmens atliekamas sandoris, kuriam taikomas nulinis mokesčio tarifas, jei šiame įstatyme nenustatyta kitaip.“

- 6 Pagal ZDDS 45 straipsnio 3 dalį:

„Neapmokestinamas <...> yra ir statinių arba jų dalių, kurie nėra nauji, tiekimas, su jais susijusio žemės sklypo suteikimas ir kitų susijusių daiktinių teisių suteikimas ir perleidimas“.

- 7 Pagal ZDDS 70 straipsnio 5 dalį teisė atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis buvo nurodytas sąskaitoje faktūroje netinkamai.

- 8 Pagal šio įstatymo 85 straipsnį mokesčių privalo mokėti kiekvienas asmuo, kuris nurodo mokesčių sąskaitoje faktūroje ir (arba) pranešime pagal šio įstatymo 112 straipsnį.
- 9 Šio įstatymo 116 straipsnyje nustatyta:
- „1. Draudžiama taisyti 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, kuriuose nurodytas PVM, jeigu jis neturėjo būti nurodytas.
4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiekėjo ar gavėjo buvo įtraukti į apskaitą, juos anuliuojant kiekviena šalis surašo anuliavimo dokumentą, kuriame nurodoma:
- 1) anuliavimo pagrindas;
 - 2) anuliuojamo dokumento numeris ir data;
 - 3) naujo dokumento numeris ir data;
 - 4) kiekvienos šalies anuliavimo dokumentą surašiusio asmens parašas.
5. Visus anuliuotų dokumentų egzempliorius saugo išdavęs asmuo; tiekėjas arba paslaugų teikėjas jų apskaitą atlieka pagal šio įstatymo įgyvendinimo nuostatas.“
- 10 Netinkamai kaip mokesčiai sumokėtų sumų grąžinimą reglamentuoja Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso (*danachno osiguritelen protsesualen kodeks*) 128 ir 129 straipsniai.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 2009 m. rugpjūčio 15 d. *Rusedespred* pateikė *Esi Trade EOOD* (toliau – *Esi Trade*) sąskaitą faktūrą, susijusią su pastato pardavimu ir renovacija. Šioje sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta šio pastato ir jo renovacijos kaina, pirkimo mokesčio, registracijos mokesčio bei PVM sumos.
- 12 Šio pastato pardavimas buvo neapmokestinamas PVM, mokesčių apskaičiuotas remiantis kitais trimis šioje sąskaitoje faktūroje nurodytais elementais, t. y. renovacijos sąnaudomis, pirkimo mokesčiu ir registracijos mokesčiu.
- 13 Vėliau *Rusedespred* šią sąskaitą faktūrą įtraukė į atitinkamo laikotarpio mokesčio deklaraciją, o *Esi Trade* pasinaudojo teise į sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitą.
- 14 2010 m. *Esi Trade* mokesčių administratorius atliko patikrinimą ir 2010 m. birželio 18 d. pranešimu apie patikslintą mokesčių atsisakė suteikti šiai bendrovei teisę atskaityti aptariamą sąskaitose faktūrose nurodytą PVM. Šio administratoriaus teigimu, visi sąskaitose faktūrose nurodyti sandoriai buvo neapmokestinami, t. y. PVM nurodymas šiose sąskaitose faktūrose nebuvo pateisinamas. Šis pranešimas apie patikslintą mokesčių tapo galutinis 2011 m. balandžio 4 d.
- 15 2011 m. gegužės 9 d. *Rusedespred* pateikė prašymą grąžinti neteisingai sąskaitose faktūrose nurodytą sumą mokesčių administratoriui, kuris nurodė patikrinti šią bendrovę ir 2011 m. birželio 2 d. pranešimu apie patikslintą mokesčių atsisakė grąžinti prašomą sumą motyvuodamas tuo, kad nebuvo

konstatuota, jog PVM sumos buvo sumokėtos neteisingai. Iš tiesų pagal ZDDS 85 straipsnį 2009 m. rugpjūčio 15 d. išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM turėjo sumokėti *Rusedespred*, kaip ši mokesčių sąskaitoje faktūroje nurodęs asmuo.

- 16 Kai direktorius 2011 m. rugpjūčio 25 d. sprendimu patvirtino 2011 m. birželio 2 d. pranešimą apie patikslintą mokesčių, *Rusedespred* pareiškė ieškinį *Administrativen sad Varna* tvirtindama, kad mokesčių administratorius neteisingai atsisakė grąžinti klaidingai sumokėtą PVM už neapmokestinamą tiekiamą, nes anksčiau jis galutiniu pranešimu apie patikslintą mokesčių atsisakė sąskaitos faktūros gavėjui suteikti teisę atskaityti šį mokesčių.
- 17 Per pagrindinį procesą direktorius tvirtino, kad ginčijamoje sąskaitoje faktūroje nurodytas mokesčių yra mokėtinas pagal ZDDS 85 straipsnį. Jo teigimu, jei apmokestinamasis asmuo, išrašydamas sąskaitą faktūrą, padarė klaidą, jis turėjo galimybę ją ištaisyti pagal ZDDS 116 straipsnį.
- 18 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad buvo atsisakyta suteikti teisę *Esi Trade* atskaityti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM galutiniu pranešimu apie mokesčių patikslinimą. Jis teigia, kad reikia manyti, jog PVM praradimo rizika dėl teisės į atskaitą yra „visiškai ir neginčytinai“ panaikinta. Todėl, jo teigimu, prieštarautų mokesčių neutralumo principui, jei būtų iš atitinkamo tiekėjo reikalaujama sumokėti mokesčių pagal ZDDS 85 straipsnį.
- 19 Kalbant apie *Rusedespred* galimybę ištaisyti klaidingą sąskaitą faktūrą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad, priešingai, nei tvirtina mokesčių administratorius, tokia galimybė šiuo atveju nesuteikta. Pagal klaidingai sudarytų dokumentų ištaisymo procedūrą, kuri reglamentuojama ZDDS 116 straipsnyje, reikalaujama anuliuoti taip išrašytą mokesčių dokumentą. Tačiau toks sąskaitos faktūros anulavimas neleistinas, nes jau buvo atliktas tiekimo mokesčių patikrinimas ir tiekimo gavėjui atsisakyta galutiniu pranešimu apie patikslintą mokesčių suteikti teisę atskaityti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM.
- 20 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar apmokestinamasis asmuo gali grįžti savo teisę į klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM susigrąžinimą Sąjungos teisės principais, reglamentuojančiais bendrą PVM sistemą. Manydamas, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo Sąjungos teisės išaiškinimo, *Administrativen sad Varna* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pagal mokesčių neutralumo principą apmokestinamasis asmuo per nustatytą senaties terminą turi teisę reikalauti grąžinti sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą ir nemokėtiną PVM, kai pagal nacionalinę teisę tiekimas, už kurį mokesčių nurodytas sąskaitoje faktūroje, yra neapmokestinamas, pašalinta mokesčių pajamų praradimo rizika ir netaikoma nacionaliniame įstatyme numatyta nuostata dėl sąskaitų faktūrų pataisymo?
2. Ar bendra PVM sistema ir neutralumo, veiksmingumo ir vienodo vertinimo principais draudžiama pajamų tarnybai atsisakyti grąžinti apmokestinamajam asmeniui jo sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM pagal nacionalinę Direktyvos 2006/112 203 straipsnio įgyvendinimo nuostatą, jeigu šis mokesčių nemokėtinai dėl to, kad sandoris yra neapmokestinamas, tačiau mokesčių neteisingai nurodytas sąskaitoje faktūroje, apskaičiuotas ir sumokėtas, jeigu tiekimo gavėjui išgaliojusiu pranešimu apie mokesčių patikslinimą jau atsisakyta suteikti teisę į mokesčių atskaitą dėl to paties tiekimo, motyvuojant tuo, kad tiekėjas neteisingai mokesčių nurodė sąskaitoje faktūroje?
3. Ar apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis principais, kuriais pagrįsta bendra PVM sistema, konkrečiai kalbant, mokesčių neutralumo ir veiksmingumo, ginčydamas nacionalinę nuostatą arba jos taikymą mokesčių institucijose ar teismuose pažeidžiant šiuos principus, pavyzdžiui, šį principą pažeidžiantį nacionalinės nuostatos nebuvimą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 21 Pateikdamas pirmąjį ir antrąjį klausimus, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM neutralumo principą, kuris apibrėžiamas teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šį straipsnį, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui grąžinti klaidingai sąskaitoje faktūroje, išrašytoje klientui, nurodytą PVM, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištaisė klaidingos sąskaitos faktūros, nors kai šis administratorius galutinai atsisakė klientui suteikti teisę atskaityti šį PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.
- 22 Siekiant atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs jį sąskaitoje faktūroje.
- 23 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad 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 teismo praktiką bei 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, 29 punktą).
- 24 Nustačius, kad sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM privalu mokėti neatsižvelgiant į jokią pareigą mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorį, Direktyvos 2006/112 203 straipsniu siekiama išvengti mokestinių pajamų praradimo grėsmės, kurią gali sukelti šios direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. minėtų Sprendimo *Stadeco* 28 punktą ir Sprendimo *Stroy trans* 32 punktą). Šiuo klausimu iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tokia rizika neegzistuoja pagrindinėje byloje, nes mokesčių administratorius galutinai atsisakė suteikti teisę į atskaitą ginčytinos sąskaitos faktūros gavėjui.
- 25 Antra, kalbant apie klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM grąžinimą, reikia priminti, kad Direktyvoje 2006/112 nenumatyta jokia nuostata, susijusi su pateiktoje sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, ir, kad šiomis aplinkybėmis iš esmės valstybės narės turi pačios nustatyti sąlygas, kuriomis pateiktoje sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytas PVM gali būti patikslintas (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C454/98, Rink. p. I-6973, 48 ir 49 punktus bei minėto Sprendimo *Stadeco* 35 punktą).
- 26 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas (žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, Rink. p. 4227, 18 punktą bei minėto Sprendimo *Stadeco* 36 punktą).
- 27 Tačiau kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį galima būtų ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio tikslinimo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos (žr. minėtų Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 58 ir 68 punktus bei Sprendimo *Stadeco* 37 ir 38 punktus).

- 28 Trečia, svarbu priminti, kad, aišku, valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 39 punktą). Konkrečiai kalbant, sąlyga, pagal kurią reikia ištaisyti klaidingą sąskaitą faktūrą prieš galimybę gauti teisę susigrąžinti klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, iš esmės gali užtikrinti rizikos prarasti mokesčines pajamas panaikinimą (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 42 punktą).
- 29 Tačiau šios priemonės neturi viršyti to, kas būtina tikslams, dėl kurių jos priimtoms, pasiekti todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 39 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 30 Taigi, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM dėl prašymams sugrąžinti mokesčius pateikti nustatytų sąlygų, pagal minėtus principus iš valstybių narių galima reikalauti numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokesčių (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 31 Kalbant apie pagrindinę bylą, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Bulgarijos teisėje iš esmės numatyta galimybė susigrąžinti klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, bet šios teisės įgyvendinimas priklauso nuo sąlygos, kad klaidinga sąskaita faktūra turi būti iš anksto ištaisyta. Kaip buvo priminta šio sprendimo 28 punkte, toks reikalavimas gali užtikrinti rizikos prarasti mokesčines pajamas panaikinimą.
- 32 Tačiau taip pat iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal nacionalinę teisę *Rusedespred* daugiau neturėjo galimybės ištaisyti sąskaitos faktūros po to, kai mokesčių administratorius galutinai atsisakė šios sąskaitos gavėjui suteikti teisę atskaityti joje nurodytą PVM sumą.
- 33 Be to, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kadangi mokesčių administratorius galutinai atsisakė ginčijamos sąskaitos faktūros gavėjui suteikti teisę į atskaitą, buvo visiškai panaikinta mokesčių nuostolių rizika, susijusi su šios teisės įgyvendinimu.
- 34 Tokiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad siekiant ištaisyti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM nustatyta sąlyga iš esmės neviršija to, kas būtina pasiekti Direktyvos 2006/112 tikslą, t. y. visiškai pašalinti mokesčių pajamų praradimo grėsmę.
- 35 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM neutralumo principą, apibrėžtą teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šį straipsnį, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui grąžinti klaidingai sąskaitoje faktūroje, išrašytoje klientui, nurodytą PVM, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištaisė klaidingos sąskaitos faktūros, nors kai šis administratorius galutinai atsisakė jo klientui suteikti teisę atskaityti šį PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisyimo procedūra daugiau netaikoma.

Dėl trečiojo klausimo

- 36 Pateikdamas trečiąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar PVM neutralumo principu, apibrėžtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, gali remtis apmokestinamasis asmuo ginčydamas nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią klaidingai nurodyto sąskaitoje faktūroje PVM grąžinimas priklauso nuo

klaidingos sąskaitos faktūros ištaisymo, nors kai buvo galutinai atsisakyta suteikti teisę atskaityti šį PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.

- 37 Pirmiausia reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nacionaliniai teismai, taikydami nacionalinės teisės aktus, turi juos aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į aptariamą direktyvos formuluotę ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas ir laikomasi SESV 288 straipsnio trečios pastraipos. Reikalavimas nacionalinę teisę aiškinti taip, kad aiškinimas atitiktų Sąjungos teisę, kyla iš pačios ES sutarties sistemos, nes jis leidžia bylas nagrinėjančiam nacionaliniam teismui pagal savo kompetenciją užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą (žr., be kita ko, 2012 m. sausio 24 d. Sprendimo *Dominguez*, C-282/10, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 38 Kalbant apie galimybę remtis PVM neutralumo principu prieš valstybę narę, pirmiausia primintina, kad šis principas yra pagrindinis bendros PVM sistemos, kurią reglamentuoja Direktyva 2006/112, principas (šiuo klausimu, be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 39 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 39 Todėl, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, PVM neutralumo principą, apibrėžtą teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šį straipsnį, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui gražinti klaidingai sąskaitoje faktūroje, išrašytoje klientui, nurodytą PVM, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištaisė klaidingos sąskaitos faktūros, nors kai šis administratorius galutinai atsisakė jo klientui suteikti teisę atskaityti šį PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.
- 40 Iš teismo praktikos išplaukia, kad PVM neutralumo principu prireikus apmokestinamasis asmuo gali remtis ginčydamas šį principą pažeidžiančią nacionalinės teisės nuostatą ar jos taikymą (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 34 punktą). Tokiomis aplinkybėmis, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, PVM neutralumo principu, apibrėžtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, konkrečiai valstybei nustačius besąlyginę ir pakankamai tikslią sąlygą, galima remtis ginčijant nacionalinę nuostatą, kuria šio principo nepaisoma.
- 41 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM neutralumo principu, apibrėžtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, gali remtis apmokestinamasis asmuo ginčydamas nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią klaidingai nurodytu sąskaitoje faktūroje PVM gražinimas priklauso nuo klaidingos sąskaitos faktūros ištaisymo, nors buvo galutinai atsisakyta suteikti teisę atskaityti šį PVM, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 42 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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:

- 1. Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principą, kuris apibrėžiamas teismo praktikoje, susijusioje su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šį straipsnį,**

atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui grąžinti klaidingai sąskaitoje faktūroje, išrašytoje klientui, nurodytą pridėtinės vertės mokestį, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištaisė klaidingos sąskaitos faktūros, nors kai šis administratorius galutinai atsisakė jo klientui suteikti teisę atskaityti šį pridėtinės vertės mokestį, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.

- 2. Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principu, apibrėžtu teismo praktikoje, susijusioje su Direktyvos 2006/112 203 straipsniu, gali remtis apmokestinamasis asmuo ginčydamas nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią klaidingai nurodyto sąskaitoje faktūroje pridėtinės vertės mokesčio grąžinimas priklauso nuo klaidingos sąskaitos faktūros ištaisymo, nors kai buvo galutinai atsisakyta suteikti teisę atskaityti šį pridėtinės vertės mokestį, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.**

Parašai.