



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 18 d.*

„Direktyva 2006/112/EB — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Prekių tiekimas — Sąvoka — Teisė į atskaitą — Atsisakymas — Faktinis apmokestinamojo sandorio įvykdymas — Reglamentas (EB) Nr. 1760/2000 — Galvijų identifikavimo bei registravimo sistema — Įsagai gyvuliui į ausis“

Byloje C-78/12

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgarija) 2012 m. vasario 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. vasario 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Evita-K“ EOOD

prieš

Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta (pranešėja), teisėjai G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ir J.- L. da Cruz Vilaça,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— „Evita-K“ EOOD, atstovaujamos A. Kashkina,

— *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo A. Georgiev,

— Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos Y. Atanasov,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: bulgarų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 14 straipsnio 1 dalies, 178 straipsnio a punkto, 185 straipsnio 1 dalies, 226 straipsnio 6 punkto ir 242 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant „Evita-K“ EOOD (toliau – *Evita-K*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Sofijos „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius, toliau – *Direktorius*) ginčą dėl atsisakymo suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), susijusio su sąskaitomis faktūromis dėl veršelių, skirtų paskersti, tiekimo, atskaitą mokesčio kredito forma.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2006/112

- 3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 4 Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį:
„Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“
- 5 Minėtos 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;
<...>“
- 6 Tos pačios 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;
<...>“

7 Pagal Direktyvos 2006/112 184 straipsnį pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

8 Šios direktyvos 185 straipsnio tekstas yra toks:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

9 Pagal minėtos direktyvos 186 straipsnį valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

10 Tos pačios direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

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

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

<...>“

11 Pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnį:

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

<...>

6) tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;

<...>“

12 Šios direktyvos 89/104 242 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamią, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM, ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.“

13 Minėtos direktyvos 273 straipsnyje nurodyta:

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

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

Reglamentas (EB) Nr. 1760/2000

- 14 2000 m. liepos 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 1760/2000, nustatančio galvijų identifikavimo bei registravimo sistemą, reglamentuojančio jautienos bei jos produktų ženklimą ir panaikinančio Tarybos reglamentą (EB) Nr. 820/97 (OL L 204, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 30 t., p. 248), iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, p. 1, toliau – Reglamentas Nr. 1760/2000), 12 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Dabartinės taisyklės dėl galvijų identifikavimo ir registravimo yra nustatytos 1992 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 92/102/EEB dėl gyvūnų identifikavimo ir registravimo [(OL L 355, p. 32; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 232)] ir [1997 m. balandžio 21 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 820/97, nustatančiu galvijų ženklavimo bei registravimo tvarką ir jautienos bei jautienos produktų ženklimą etiketėmis (OL L 117, p. 1)]. Patirtis parodė, kad Direktyvos 92/102/EEB įgyvendinimas galvijų atžvilgiu nėra visiškai patenkinamas ir jį reikia toliau tobulinti. Todėl galvijams būtina patvirtinti atskiras taisykles ir taip sugriežtinti minėtos direktyvos nuostatas.“

- 15 Reglamento Nr. 1760/2000 1 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kiekviena valstybė narė, remdamasi jo I antraštinės dalies nuostatomis, įkuria galvijų identifikavimo ir registravimo sistemą.

- 16 Pagal šio reglamento 3 straipsnio pirmą pastraipą:

„Galvijų identifikavimo ir registravimo sistemą sudaro šie elementai:

- a) į ausis įsegami įsagai, skirti atskirai nustatyti kiekvieno galvijo tapatybę;
- b) kompiuterinės duomenų bazės;
- c) gyvulių pasai;
- d) kiekviename ūkyje tvarkomi individualūs registrai.“

- 17 To paties reglamento 4 straipsnyje nustatyta:

„1. Visi ūkyje esantys gyvuliai, gimę po 1997 m. gruodžio 31 d. arba skirti prekybai Bendrijos rinkoje po 1998 m. sausio 1 d., ženklinami kompetentingos institucijos patvirtintu į abi ausis įsegamu įsagu. <...> Bulgarijoje arba Rumunijoje visi ūkyje esantys gyvūnai, gimę iki įstojimo dienos arba skirti prekybai Bendrijos rinkoje po tos dienos, ženklinami kompetentingos institucijos patvirtintu į abi ausis įsegamu įsagu. Abiejuose įsaguose nurodomas tas pats individualus identifikacinis kodas, leidžiantis nustatyti kiekvieno gyvulio tapatybę ir ūkį, kuriame jis gimė. <...>

<...>

2. Įsagai gyvuliui į ausis įsegami per valstybės narės nustatytą laikotarpį nuo gyvulio gimimo, tačiau bet kuriuo atveju prieš išvežant iš ūkio, kuriame jis gimė. <...>

<...>“

Reglamentas (EB) Nr. 1725/2003

- 18 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1725/2003, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL L 261, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 32 t., p. 4), buvo patvirtintas tarptautinis apskaitos standartas IAS 41 „Žemės ūkis“ (toliau – IAS 41 standartas), kaip antai pateiktas šio reglamento priede.
- 19 Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkiu susijusios veiklos apskaitos tvarką, finansines ataskaitas ir duomenis, kuriuos reikia pateikti.
- 20 IAS 41 standarto 10 ir 11 punktai išdėstyti taip:
- „10. Biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją įmonė turėtų pripažinti tik tada, kai:
- a) įmonė turtą kontroliuoja dėl praeities įvykių;
 - b) yra tikimybė, kad įmonė ateityje gaus ekonominės naudos iš minėto turto ir
 - c) turto tikrąją vertę ar savikainą galima patikimai nustatyti.
11. Žemės ūkio veikloje kontrolę gali reikšti, pavyzdžiui, teisėta galvijų nuosavybė ir galvijų ženklavimas arba kitoks žymėjimas jų išsigijimo, atsivedimo arba nujunkymo metu. Būsima nauda paprastai nustatoma įvertinant reikšmingas fizines savybes.“

Bulgarijos teisė

- 21 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad teisė atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis sąskaitoje faktūroje buvo nurodytas neteisėtai.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 22 *Evita-K* yra pagal Bulgarijos teisę įsteigta bendrovė, kurios pagrindinė veikla – prekyba gyvuliais.
- 23 Ši bendrovė deklaravo 9 sąskaitas faktūras dėl veršelių, skirtų paskersti, tiekimo, išduotų 2007 m. rugsėjo ir spalio mėn. „*Ekspertis-7*“ EOOD (toliau – *Ekspertis-7*), siekdama, kad mokesčio kredito forma būtų leista atskaityti PVM, susijusį su šiomis sąskaitomis faktūromis.
- 24 Be to, *Evita-K* deklaravo, kad tais pačiais mėnesiais eksportavo gyvus veršelius į Albaniją, ir pagrindė jų pirkimą minėtomis sąskaitomis faktūromis, muitinės deklaracijomis, veterinarijos sertifikatais, kuriuose nurodyti įsagų gyvuliui į ausis numeriai, ir veterinarijos pažymomis, skirtomis gyvuliams gabenti nacionalinėje teritorijoje.
- 25 Siekdama pateisinti aptariamų gyvulių pirkimą *Evita-K* kartu su 9 *Ekspertis-7* išduotomis sąskaitomis faktūromis pateikė svorio sertifikatus, banko ataskaitas, susijusius su šių sąskaitų faktūrų apmokėjimu, ir sutartį su *Ekspertis-7* dėl veršelių tiekimo.
- 26 *Evita-K* buvo atliktas mokestinis patikrinimas už 2007 m. rugsėjo ir spalio mėn. Šia proga Bulgarijos mokesčių administratorius paprašė *Ekspertis-7* pateikti informacijos apie tiekimus, dėl kurių ji išrašė sąskaitas faktūras *Evita-K*.

- 27 Anot šio administratoriaus, iš *Ekspertis-7* pateiktų atsakymų paaiškėjo tam tikros jos apskaitos ir atitikties veterinarijos reikalavimams, susijusiems su nuosavybės teise į gyvulius ir jų išagais į ausis, spragos, todėl minėtas administratorius nusprendė, kad šių tiekimų faktinis įvykdymas nebuvo patvirtintas ir kad dėl šios priežasties *Evita-K* neturi pagrindo prašyti teisės į PVM, susijusio su šiais tiekimais, atskaitą.
- 28 Taigi 2009 m. lapkričio 26 d. sprendimu dėl mokesčio perskaičiavimo Bulgarijos mokesčių administratorius atsisakė suteikti *Evita-K* teisę atskaityti mokesčio kredito forma PVM, susijusį su *Ekspertis-7* išrašytomis sąskaitomis faktūromis.
- 29 *Evita-K* pateikė administracinį skundą dėl šio sprendimo Direktoriui, kuris 2010 m. balandžio 29 d. sprendimu patvirtino minėtą sprendimą.
- 30 Todėl *Evita-K* apskundė 2009 m. lapkričio 26 d. sprendimą dėl mokesčio perskaičiavimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme. Šiame teisme ji, be kita ko, tvirtino, kad jos pateiktos informacijos pakako įrodyti tiekimų, dėl kurių *Ekspertis-7* išrašė sąskaitas faktūras, tikrumą, kad, nors ir kokie būtų galimi pastarosios padaryti pažeidimai, ji turi būti laikoma sąžininga pirkėja pagal Bulgarijos teisę ir kad teisės į PVM atskaitą klausimas nepriklauso nuo nuosavybės teisės ir įsigytų prekių kilmės klausimų.
- 31 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad – Sofia-grad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar „prekių tiekimo“ sąvoką, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 14 straipsnio 1 dalį, siejamą su [SESV] 345 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis leistina tai, kad asmuo, kuriam skirtos prekės, įgytų teisę disponuoti prekėmis (kilnojamaisiais daiktais, kurie apibūrinami tik pagal jų rūšį), jei nuosavybės teisę į šias prekes jis įgijo už atlyginimą sąžiningai gavęs jas valdyti iš asmens, kuris nėra savininkas, kai tai leidžiama pagal nacionalinę valstybės narės teisę, atsižvelgiant į tai, kad pagal šią nacionalinę teisę nuosavybės teisę į tokias prekes perleidžiama jas perduodant?
2. Ar siekdamas įrodyti, kad buvo įvykdytas „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, atsižvelgiant į konkrečią sąskaitą faktūrą, kiek tai susiję su [šios] direktyvos 178 straipsnio a punkte numatytos teisės į mokesčio, faktiškai sumokėto pagal šią sąskaitą faktūrą, atskaitą įgyvendinimu, asmuo, kuriam skirtos prekės, privalo įrodyti tiekėjo nuosavybės teisę, jei tiekiami kilnojamieji, pagal jų rūšį apibūrinami daiktai, o nuosavybės teisę į juos pagal valstybės narės nacionalinę teisę perleidžiama juos perduodant, kai pagal šią nacionalinę teisę nuosavybės teisę į tokius daiktus leidžiama įgyti ir už atlyginimą sąžiningai gaunant juos valdyti iš asmens, kuris nėra tų daiktų savininkas?

Ar siekiant atskaityti mokesťį, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2006/112], „prekių tiekimas“ pagrindinės bylos aplinkybėmis turi būti laikomas įrodytu, jei asmuo, kuriam prekės skirtos, įvykdė *vėlesnį tų pačių prekių* (gyvūnų, kurie turi būti ženklinami) *tiekimą*, t. y. jas eksportavo pateikęs muitinės deklaraciją, ir nėra įrodymų dėl trečiųjų asmenų teisių į šias prekes?

3. Ar siekiant įrodyti, kad buvo įvykdytas „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, atsižvelgiant į konkrečią sąskaitą faktūrą, kiek tai susiję su [šios] direktyvos 178 straipsnio a punkte numatytos teisės į mokesčio, faktiškai sumokėto pagal šią sąskaitą faktūrą, atskaitą įgyvendinimu, reikia manyti, kad tiekėjas ir asmuo, kuriam prekės skirtos, kurie nėra ūkininkai, yra *nesąžiningi*, jei prekių gavimo momentu nebuvo pateiktas joks ankstesnio savininko dokumentas, kur būtų nurodyti išagai gyvuliui į ausis, kaip tai reikalaujama pagal Europos Sąjungos [veterinarijos teisės aktų] nuostatas, o administracinės įstaigos išduotoje veterinarijos pažymoje, su kuria gyvuliai buvo gabenami vykdant konkretų tiekimą, nenurodyti išagai gyvuliui į ausis?

Ar tuo atveju, jei tiekėjas ir asmuo, kuriam prekės skirtos, savarankiškai parengė jiems pristatytų gyvulių įsagų į ausis sąrašus, galima daryti išvadą, kad Sąjungos [veterinarijos teisės aktų] nuostatų reikalavimai buvo įvykdyti, net jeigu administracinė institucija veterinarijos pažymoje, su kuria gyvuliai buvo pristatyti, įsagų gyvuliui į ausis nenurodė?

4. Ar pagrindinėje byloje tiekėjas ir asmuo, kuriam prekės skirtos, kurie nėra ūkininkai, pagal Direktyvos 2006/112 242 straipsnį privalo, remdamiesi [IAS 41] standartu, apskaičiuoti pristatytas prekes (gyvūnus, kurie turi būti ženklinami, arba „biologinį turtą“) ir pagal šį standartą įrodyti turto valdymą?
5. Ar pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą reikalaujama, kad PVM sąskaitose faktūrose, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, būtų nurodyti gyvūnų, kurie pagal Sąjungos veterinarijos teisės aktų nuostatas turi būti ženklinami, įsagai gyvuliui į ausis, jei valstybės narės nacionalinėje teisėje aiškiai nenumatyta tokia pareiga, o tiekimo sandorio šalys nėra ūkininkai?
6. Ar pagal Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalį leidžiama remiantis nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, tikslinti mokesčio atskaitą dėl to, kad nebuvo įrodyta tiekėjo nuosavybės teisė į prekes, kurios buvo pristatytos, jei nė viena iš tiekimo sandorio šalių jo nenutraukė, asmuo, kuriam skirtos prekės, įvykdė vėlesnį tų pačių prekių tiekimą, nėra įrodymų dėl nurodytų trečiųjų asmenų teisių į šias prekes (gyvūnus, kurie turi būti ženklinami), nenurodyta, kad asmuo, kuriam skirtos prekės, yra nesąžiningas, o nuosavybės teisė į tokias tik pagal jų rūšį apibūdinamas prekes pagal nacionalinę teisę perleidžiama jas perduodant?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–trečiojo klausimų

- 32 Pateikdamas pirmąjį–trečiąjį klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad naudojantis teise į PVM atskaitą „prekių tiekimo“ sąvoka ir tokio tiekimo faktiniam įvykdymui įrodyti reikalaujama, kad atitinkamų prekių tiekėjo nuosavybės teisė būtų nustatyta formaliai, ar šiuo atžvilgiu pakanka, jei nuosavybės teisė į šias prekes įgyjama sąžiningai gaunant jas valdyti.
- 33 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje, susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perleidimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktą; 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C-435/03, Rink. p. I-7077, 35 punktą ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-237/09, Rink. p. I-4985, 24 punktą).
- 34 Šiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas, remdamasis bylos faktinėmis aplinkybėmis, turi kiekvienu konkrečiu atveju nustatyti, ar buvo perleista teisė disponuoti atitinkamu turtu kaip savininkui (žr. minėto Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 13 punktą).
- 35 Darytina išvada, kad sandoris gali būti kvalifikuojamas kaip „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, kai šiuo sandoriu apmokestinamasis asmuo perleidžia materialųjį turtą suteikdamas kitai šaliai teisę faktiškai disponuoti šiuo turtu, lyg ji būtų šio turto savininkė, ir forma, kuria nuosavybės teisė į šį turtą buvo įgyta, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės.

- 36 Be to, tokio prekių tiekimo faktinio įvykdymo įrodymas, kuriuo pagrįstas teisės į atskaitą atsiradimas, negali priklausyti nuo nuosavybės teisės į atitinkamas prekes įgijimo būdo.
- 37 Be to, tiek, kiek iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Bulgarijos mokesčių administratorius atsisakė *Evita-K* suteikti teisę į PVM, susijusio su pagrindinėje byloje nagrinėjamais prekių tiekimais, atskaitą dėl to, jog nebuvo įrodytas faktinis jų įvykdymas, ir kiek ši neįvykdymą ginčija *Evita-K*, reikia priminti, kad, pirma, tas, kas prašo suteikti teisę į PVM atskaitą, turi įrodyti, kad atitinka numatytas sąlygas ja pasinaudoti (žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 24 punktą) ir, antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles turi bendrai įvertinti visus įrodymus ir faktines aplinkybes pagrindinėje byloje, siekdamas nustatyti, ar *Evita-K* gali pasinaudoti teise į atskaitą remdamasi šiais prekių tiekimais (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punktą; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 32 punktą ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *LVK – 56*, C-643/11, 57 punktą).
- 38 Atlikdamas šį bendrą vertinimą minėtas teismas gali atsižvelgti į informaciją, susijusią su ankstesniais ir vėlesniais sandoriais už pagrindinėje byloje nagrinėjamus sandorius, ir į dokumentus, susijusius su jais, kaip antai į vežant ar eksportuojant atitinkamus gyvulius išduotus sertifikatus arba pažymas.
- 39 Šiomis aplinkybėmis nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 55 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 42 punktą; minėto Sprendimo *Bonik* 37 punktą ir minėto Sprendimo *LVK – 56* 59 punktą).
- 40 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje arba kai jis žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje (minėto Sprendimo *Bonik* 38 ir 39 punktai ir nurodyta teismo praktika).
- 41 Tačiau su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje (žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 52 ir 55 punktus; minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus; minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 47 punktą; minėto Sprendimo *Bonik* 41 punktą ir minėto Sprendimo *LVK – 56* 60 punktą).
- 42 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali bendrai reikalauti tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, ar jis turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, ar turėti tai patvirtinančius dokumentus (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 61 punktą ir minėto Sprendimo *LVK – 56* 61 punktą). Minėtas administratorius taip pat negali reikalauti iš minėto apmokestinamojo asmens pateikti šio sąskaitas faktūras išrašančio asmens dokumentus, kuriose nurodyti įsagai gyvuliui į ausis, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 įtvirtinta identifikavimo ir registravimo sistema.
- 43 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį–trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112 aiškintina taip, jog naudojantis teise į PVM atskaitą „prekių tiekimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal šią direktyvą, ir tokio tiekimo faktinio įvykdymo įrodymas nėra susiję su nuosavybės teisės į atitinkamas prekes įgijimo forma. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo

taisykles turi bendrai įvertinti visus įrodymus ir faktines aplinkybes byloje, siekdamas nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami prekių tiekimai buvo faktiškai įvykdyti, ir prireikus – ar gali būti pasinaudota teise į atskaitą remiantis šiais prekių tiekimais.

Dėl ketvirtąjo klausimo

- 44 Pateikdamas ketvirtąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 242 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį apmokestinamieji asmenys, kurie nėra ūkininkai, privalo apskaityti tiekiamas prekes, kai kalbama apie gyvulius, ir įrodyti, kad jie patikrinti pagal IAS 41 standartą.
- 45 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad šiame 242 straipsnyje nenumatyta, jog apmokestinamieji asmenys privalo laikytis IAS 41 standarto, o tik reikalaujama, kad jie vestų pakankamai išsamią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM, ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.
- 46 Todėl tai, kad *Ekspertis-7* ir *Evita-K* apskaitoje yra informacijos, kuri neatitinka minėto standarto, neturi reikšmės siekiant apmokestinti PVM, nes ši informacija yra pakankamai išsami, kaip tai suprantama pagal šį 242 straipsnį.
- 47 Šiomis aplinkybėmis į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 242 straipsnis aiškinamas taip, kad pagal jį apmokestinamieji asmenys, kurie nėra ūkininkai, neprivalo apskaitoje nurodyti prekių tiekimo dalyko, kai kalbama apie gyvulius, ir įrodyti, kad jie patikrinti pagal IAS 41 standartą.

Dėl penktojo klausimo

- 48 Pateikdamas penktąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 įtvirtinta indentifikavimo ir registravimo sistema, privalo su šiais tiekimais susijusiose sąskaitose faktūrose nurodyti šių gyvulių įsagus į ausis.
- 49 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą galimybė pasinaudoti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teise į atskaitą susieta su sąskaitos faktūros turėjimu. Taigi pagal minėtos direktyvos 220 straipsnio 1 punktą sąskaita faktūra turi būti išrašyta už kiekvieną apmokestinamojo asmens prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui (žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, Rink. p. I-7467, 39 punktą ir 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Polski Trawertyn*, C-280/10, 41 punktą).
- 50 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje patikslinama, kad, nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 straipsnį išrašomose sąskaitose faktūrose siekiant apmokestinti PVM privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai (žr. minėto Sprendimo *Pannon Gép Centrum* 40 punktą ir minėto Sprendimo *Polski Trawertyn* 41 punktą).
- 51 Tai reiškia, jog valstybėms narėms nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su sąskaitų faktūrų turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos Direktyvos 2006/112 nuostatose. Tokį aiškinimą patvirtina ir jos 273 straipsnis, kur numatyta, jog valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas, kurias laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui, tačiau ši galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios, be kita ko, nustatytos šios direktyvos 226 straipsnyje (žr. minėto Sprendimo *Pannon Gép Centrum* 41 punktą ir minėto Sprendimo *Polski Trawertyn* 42 punktą).

- 52 Pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis turi būti būtinai nurodyti sąskaitoje faktūroje siekiant apmokestinti PVM.
- 53 Todėl reikia konstatuoti, kad pagal minėtą nuostatą apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 įtvirtinta indentifikavimo ir registravimo sistema, neprivalo su šiuo tiekimu susijusiose sąskaitose faktūrose nurodyti šių gyvulių įsagų į ausis.
- 54 Šiomis aplinkybėmis į penktąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktas aiškinamas taip, kad pagal jį apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma Reglamente Nr. 1760/2000 įtvirtinta indentifikavimo ir registravimo sistema, neprivalo su šiais tiekimais susijusiose sąskaitose faktūrose nurodyti šių gyvulių įsagų į ausis.

Dėl šeštojo klausimo

- 55 Pateikdamas šeštąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja remiantis nacionalinės teisės nuostata, kaip antai ZDDS 70 straipsnio 5 dalimi, leidžiama patikslinti PVM atskaitą dėl to, kad prekių tiekėjo teisė į prekių, kurias ji patiekė, nuosavybę nebuvo įrodyta.
- 56 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad minėtas teismas pateikia šį klausimą dėl to, jog mano, kad ZDDS 70 straipsnio 5 dalis – tai Direktyvos 2006/112 184 ir 185 straipsnių taikymo taisyklė, kaip ji suprantama pagal jos 186 straipsnį.
- 57 Šiuo klausimu primintina, kad pagal minėtą 184 straipsnį pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.
- 58 Dėl galimos pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaitą atsiradimo pažymėtina, kad direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį atskaita tikslinama visų pirma tada, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Gran Via Moinești*, C-257/11, 40 punktas).
- 59 Todėl Direktyvos 2006/112 184 straipsnis ir 185 straipsnio 1 dalis gali būti taikomi, tik jei buvo atlikta pirminė su apmokestinamuoju sandoriu susijusio PVM atskaita, t. y. tik tuo atveju, jei atitinkamas apmokestinamasis asmuo anksčiau pasinaudojo teise į PVM atskaitą remdamasis šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytais sąlygomis.
- 60 Darytina išvada, kad tiek, kiek ZDDS 70 straipsnio 5 dalyje numatytas teisės į PVM, kai jis sąskaitoje faktūroje nurodytas neteisėtai, atskaitą nesuteikimas, remiantis šia nuostata negali būti tikslinama atskaita, kaip tai suprantama pagal minėtą 185 straipsnį, nes pagal apibrėžimą ji susijusi su situacija, kai apmokestinamajam asmeniui ši teisė nesuteikiama.
- 61 Šiomis aplinkybėmis į šeštąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalis aiškinamas taip, kad ja leidžiama patikslinti PVM atskaitą tik kai atitinkamas apmokestinamasis asmuo anksčiau pasinaudojo teise į PVM atskaitą, remdamasis šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytais sąlygomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos reikia aiškinti taip, kad naudojantis teise į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą „prekių tiekimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal šią direktyvą, ir tokio tiekimo faktinio įvykdymo įrodymas nėra susijęs su nuosavybės teisės į atitinkamas prekes įgijimo forma. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės įrodymo taisykles turi bendrai įvertinti visus įrodymus ir faktines aplinkybes byloje, siekdamas nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami prekių tiekimai buvo faktiškai įvykdyti, ir prireikus – ar gali būti pasinaudota teise į atskaitą remiantis šiais prekių tiekimais.
2. Direktyvos 2006/112 242 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį apmokestinamieji asmenys, kurie nėra ūkininkai, neprivalo apskaitoje nurodyti prekių tiekimų dalyko, kai kalbama apie gyvulius, ir įrodyti, kad jie patikrinti pagal tarptautinį apskaitos standartą 41 „Žemės ūkis“.
3. Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį apmokestinamasis asmuo, tiekiantis gyvulius, kuriems taikoma 2000 m. liepos 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1760/2000, nustatančiame galvijų identifikavimo bei registravimo sistemą, reglamentuojančiame jautienos bei jos produktų ženklinimą ir panaikinančiame Tarybos reglamentą (EB) Nr. 820/97, iš dalies pakeistame 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006, įtvirtinta identifikavimo ir registravimo sistema, neprivalo su tiekimais susijusiose sąskaitose faktūrose nurodyti šių gyvulių įsagų į ausis.
4. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ja leidžiama patikslinti pridėtinės vertės mokesčio atskaitą tik kai atitinkamas apmokestinamasis asmuo anksčiau pasinaudojo teise į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą remdamasis šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytomis sąlygomis.

Parašai.