



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. vasario 6 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — PVM — Direktyva 2006/112/EB —
Atvirkštinis apmokestinimas — Teisė į atskaitą — Mokesčio sumokėjimas paslaugų teikėjui —
Privalomų nuorodų nenurodymas — Nemokėtino PVM sumokėjimas — Teisės į atskaitą praradimas —
Mokesčių neutralumo principas — Teisinio saugumo principas“

Byloje C-424/12

dėl *Curtea de Apel Oradea* (Rumunija) 2012 m. birželio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. rugsėjo 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SC Fatorie SRL

prieš

Directia Generală a Finanțelor Publice Bihor

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *SC Fatorie SRL*, atstovaujamos advokato C. Costaš,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R. H. Radu, V. Angelescu ir I. Bara-Bușilă,
- Estijos vyriausybės, atstovaujamos M. Linntam,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Keppenne ir L. Lozano Palacios,

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

* Proceso kalba: rumunų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva), visų pirma nuostatų, susijusių su teise į atskaitą, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, taip pat pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) neutralumo principo ir teisinio saugumo principo išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *SC Fatorie SRL* (toliau – *Fatorie*) ir *Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor* (Bihoro viešųjų finansų generalinė direkcija, toliau – *Direcția*) dėl atsisakymo *Fatorie* suteikti teisę į PVM atskaitą, nes nebuvo taikytos nuostatos, susijusios su atvirkštinio apmokestinimo sistema.

Teisinis pagrindas

Sajungos teisė

- 3 PVM direktyvos 178 straipsnio a ir f punktuose numatyta:

„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;

<...>

- f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų.“

- 4 Šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad kai kurių paslaugų teikimo atveju valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokesį, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirti šie teikimo sandoriai. Ši sistema, paprastai vadinama „atvirkštinio apmokestinimo“ sistema, pagal šio 199 straipsnio 1 dalies a punktą gali būti taikoma „su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos paslaugų, įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikim[ui], taip pat statybos darbų perdavim[ui]“.

- 5 Šios direktyvos 226 straipsnio 11 punktą suformuluotas taip:

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

<...>

- 11) neapmokestinimo atveju arba kai prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nuoroda į taikomą šios direktyvos nuostatą arba atitinkamą nacionalinę nuostatą, arba bet kokia kita nuoroda, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas arba kad taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.“

Rumunijos teisė

- 6 2003 m. gruodžio 22 d. Įstatymo dėl mokesčių kodekso Nr. 571/2003 (*legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.; toliau – Mokesčių kodeksas) 146 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

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

- a) dėl mokėtino ar sumokėto mokesčio, susijusio su prekėmis, kurios jam patiektos ar turi būti patiekto, ar paslaugomis, kurios jam suteiktos ar turi būti suteiktos, turėti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta 155 straipsnio 5 dalyje numatyta informacija.“

- 7 Šio Mokesčių kodekso 155 straipsnio 5 dalies n punkto 2 papunktyje nustatyta:

„Sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta ši informacija:

<...>

2. tuo atveju, jei gavėjas turi mokėti mokestį pagal 150 straipsnio 1 dalies b–d ir g punktuose nurodytas sąlygas, nuoroda į šio skyriaus nuostatas arba Direktyvą 112, o 160 straipsnyje numatytų sandorių atveju – nuoroda „atvirkštinis apmokestinimas“.

- 8 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos Mokesčių kodekso 160 straipsnis suformuluotas taip:

„(1) 2 dalyje nurodytų prekių tiekėjai ar paslaugų teikėjai ir jų gavėjai privalo taikyti šiame straipsnyje numatytas supaprastinimo priemones. Supaprastinimo priemonių taikymo privaloma sąlyga yra ta, kad ir prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, ir gavėjas turi būti įsiregistravę kaip PVM mokėtojai pagal 153 straipsnį.

(2) Prekės ir paslaugos, kurių tiekimui ar teikimui taikomos supaprastinimo priemonės, yra šios:

<...>

- b) statiniai, statinių dalys ir visų rūšių žemės sklypai, kurių tiekimui taikomas apmokestinimas;
c) statybos ir montavimo darbai;

<...>

(3) Sąskaitose faktūrose, išrašytose už 2 dalyje nurodytas prekes, tiekėjai privalo įrašyti „atvirkštinis apmokestinimas“ ir neprivalo nurodyti atitinkamo mokesčio. Tiekėjų išduotose sąskaitose faktūrose gavėjai įrašo atitinkamą mokestį, kurį nurodo kaip surinktą mokestį ir kaip mokesčio deklaracijoje atskaitomą mokestį. Sandorių, kuriems taikomos supaprastinimo priemonės, atveju tarp tiekėjo ir gavėjo nenumatytas joks mokesčio mokėjimas.

<...>

(5) Šio straipsnio nuostatas turi taikyti tiek prekių tiekėjai ar paslaugų teikėjai, tiek gavėjai. Tuo atveju, jei teikėjas ar tiekėjas sąskaitose faktūrose, išrašytose už 2 dalyje nurodytas prekes ar paslaugas, nenurodo „atvirkštinis apmokestinimas“, gavėjas privalo taikyti atvirkštinį apmokestinimą, nemokėti mokesčio teikėjui ar tiekėjui, savo iniciatyva sąskaitoje faktūroje įrašyti „atvirkštinis apmokestinimas“ ir įvykdyti 3 dalyje numatytas pareigas.“

- 9 Klostantis pagrindinems bylos aplinkybėms galiojusio Vyriausybės sprendimo Nr. 44/2004 dėl Mokesčių kodekso taikymo tvarkos (*hotărârea Guvernului Nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal*) 82 punkte numatyta:

„(1) Privaloma sąlyga, numatyta Mokesčių kodekso 160 straipsnio 1 dalyje, siekiant taikyti supaprastinimo priemones ir atvirkštinį apmokestinimą, atitinkamai yra ta, kad tiek tiekėjas, tiek teikėjas ir gavėjas turi būti identifikuoti PVM tikslais pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnį, o nagrinėjami sandoriai –apmokestinami. Supaprastinimo priemonės taikomos tik šalyje atliktiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 125² straipsnį.

<...>

(3) Mokesčių kodekso 160 straipsnio 2 dalyje numatyto tiekimo ar teikimo atveju, įskaitant gautus mokėjimus, tiekėjai ar teikėjai išrašo sąskaitas faktūras be nurodyto mokesčio, bet su nuoroda „atvirkštinis apmokestinimas“. Gavėjas apskaičiuoja mokestį ir įrašo jį sąskaitose faktūrose ir pirkimų registre ir nurodo mokesčio deklaracijose kaip surinktą ir atskaitytiną mokestį. Apskaitos tikslais gavėjas mokestiniu laikotarpiu įrašo atitinkamą mokesčio sumą tiek 4426 pozicijoje [atskaitytiną PVM], tiek 4427 pozicijoje [surinktas PVM].

<...>

(12) Statybos ir montavimo darbų atveju, už kuriuos gautas apmokėjimas ir (ar) išrašytos sąskaitos faktūros visai sumai ar jos daliai taikant atvirkštinį apmokestinimą iki 2007 m. gruodžio 31 d. įskaitytinai, bet apmokestinimo momentas įvyko 2008 m., t. y. tada, kai išrašytos pažangos ataskaitos, kurias, esant reikalui, priėmė gavėjai, įprasta apmokestinimo tvarka taikoma tik skirtumui tarp darbų, kurių apmokestinimo momentas įvyko 2008 m., vertės ir gautų apmokėjimų ar sumų, nurodytų iki 2007 m. gruodžio 31 d. įskaitytinai išrašytose sąskaitose faktūrose, vertės.
<...>“

- 10 *Monitorul Oficial al României* paskelbtos redakcijos Vyriausybės nutarimo Nr. 92/2003 dėl Mokesčių proceso kodekso (*Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală; Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 513, 2007 m. liepos 31 d.) 105 straipsnio 1 ir 3 dalyse nustatyta:

„Mokestinio patikrinimo tvarka

(1) Mokestiniu patikrinimu siekiama išnagrinėti visas faktines ir teises aplinkybes, svarbias apmokestinimo tikslais.

<...>

(3) Mokestinis patikrinimas atliekamas vieną kartą kiekvieno mokesčio, rinkliavos ar kitos į bendrąjį konsoliduotą biudžetą mokėtinos sumos ir kiekvieno mokestinio laikotarpio atveju. Išimties tvarka kompetentingas mokesčių inspektorius gali nuspręsti atlikti naują mokestinį patikrinimą už nustatytą laikotarpį, jei tarp mokestinio patikrinimo pabaigos ir senaties terminio pabaigos paaiškėja papildomi duomenys, kurių inspektorius nežinojo vykstant patikrinimui, ar patikrinimo rezultatams turinčios įtakos skaičiavimo klaidos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 2007 m. sausio 3 d. *Fatorie* su *SC Megasal Construcții SRL* (toliau – *Megasal*) sudarė bendrąją sutartį dėl kiaulidžių statybos ir montavimo darbų ir kiaulių fermos modernizavimo. Darbai buvo baigti 2008 m. vasario mėn.

- 12 2007 m. *Megasal*, kaip nagrinėjamų paslaugų teikėja, išrašė kelias sąskaitas faktūras dėl avanso sumokėjimo pagal atvirkštinio apmokestinimo sistemą, taikydama Vyriausybės sprendimo Nr. 44/2004 dėl Mokesčių kodekso taikymo tvarkos 82 punkte numatytas supaprastinimo priemones. Bendra išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyta vertė be PVM sudarė 1 017 834,37 Rumunijos lėjų (RON).
- 13 2008 m. kovo 3 d. *Megasal* išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta visa atliktų darbų vertė – 1 052 840,10 RON, iš jų 168 101 RON yra PVM, o 884 740 RON – darbų kaina. *Fatorie* sumokėjo *Megasal* nurodytą PVM.
- 14 *Fatorie* pateikus Rumunijos valstybei prašymą gražinti PVM, *Directia* 2008 m. liepos 2 d. priimtu sprendimu leido gražinti 173 057 RON PVM sumą, į kurią įėjo 168 101 RON PVM suma, nurodyta 2008 m. kovo 3 d. sąskaitoje faktūroje, pagal 2008 m. birželio 13 d. mokestinio patikrinimo už 2007 m. liepos 1 d.–2008 m. kovo 31 d. laikotarpį aktą.
- 15 2009 m. po antrojo mokestinio patikrinimo, susijusio su *Fatorie* sumokėtu PVM už 2007 m. sausio 1 d. –2008 m. kovo 31 d. laikotarpį, *Directia* nusprendė, kad PVM, nurodytas 2008 m. kovo 3 d. sąskaitoje faktūroje, turi būti išieškotas, nes nebuvo laikomasi supaprastinimo priemonių, reglamentuojančių atvirkštinio apmokestinimo sistemą. 2009 m. gegužės 18 d. pranešimu apie mokesčio dydį *Directia* nurodė *Fatorie* sumokėti į valstybės biudžetą 221 221 RON sumą, atitinkančią 168 101 RON PVM ir 53 120 RON palūkanų.
- 16 Iš Teisingumo Teismui pateiktų įrodymų paaiškėjo, kad *Megasal* bankrutavo ir nesumokėjo Rumunijos mokesčių administratoriui 2008 m. kovo 3 d. sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM, kurį jai sumokėjo *Fatorie*.
- 17 2009 m. liepos 15 d. *Fatorie* pateikė skundą prieš *Directia* ir prašė panaikinti sprendimą išieškoti ir 2009 m. gegužės 18 d. pranešimą apie mokesčio dydį.
- 18 2010 m. rugsėjo 22 d. sprendimu *Tribunalul Bihor* atmetė šį skundą kaip nepagrįstą. 2011 m. kovo 9 d. sprendimu dėl šio sprendimo pateiktas apeliacinis skundas buvo atmestas dėl to paties motyvo ir sprendimas tapo neskundžiamas.
- 19 2011 m. gegužės 17 d. *Fatorie* pateikė prašymą peržiūrėti 2010 m. rugsėjo 22 d. sprendimą, motyvuodama tuo, kad jis buvo priimtas pažeidžiant Sąjungos teisę. Šis prašymas buvo atmestas kaip nepriimtinas 2011 m. lapkričio 7 d. sprendimu.
- 20 2012 m. sausio 12 d. *Fatorie* pateikė *Curtea de Apel Oradea* apeliacinį skundą dėl šio sprendimo.
- 21 *Fatorie* tvirtina, kad pagrindinėje byloje visų pirma reikia taikyti Teisingumo Teismo praktiką, nustatytą 2004 m. balandžio 1 d. Sprendime *Bockemühl* (C-90/02, Rink. p. I-3303), pagal kurią, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, faktas, kad neįvykdytos nustatytos sąskaitų faktūrų išrašymo sąlygos, neturi įtakos teisei į atskaitą. Teikėjo išrašant 2008 m. kovo 3 d. sąskaitą faktūrą padarytos klaidos ir tai, kad jų neištaisė *Fatorie*, neturi įtakos pastarosios teisei į su šia sąskaita faktūra susijusio PVM atskaitą.
- 22 *Directia* teigia, kad *Fatorie* prarado teisę į 2008 m. kovo 3 d. sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitą, nes, pirma, sąskaitą faktūrą išrašiusi bendrovė *Megasal* ją išrašė klaidingai taikydama įprastines PVM taisykles, nors ji turėjo taikyti Mokesčių kodekso 160 straipsnio 2 dalies b punkte nustatytas supaprastinimo priemones, ir, antra, savo iniciatyva *Fatorie* sąskaitoje faktūroje neįrašė nuorodos „atvirkštinis apmokestinimas“ ir mokėdama paslaugų teikėjui mokesčių neįvykdė šio kodekso 160 straipsnio 5 dalyje numatytos pareigos.

23 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Oradea* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pagal [PVM direktyvos] nuostatas leidžiama taikyti sankciją, t. y. apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą praradimą, tokiomis sąlygomis, kai:
- a) išrašydamas sąskaitą faktūrą – šią sąskaitą apmokestinamasis asmuo pateikė norėdamas pasinaudoti savo teise į atskaitą – trečiasis asmuo padarė klaidą, nes netaikė supaprastinimo priemonių;
 - b) apmokestinamasis asmuo sumokėjo sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM?
2. Ar pagal Europos teisinio saugumo principą draudžiama Rumunijos mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią:
- a) pirmiausia neatšaukiamu administraciniu sprendimu pripažįstama teisė į PVM atskaitą;
 - b) o vėliau sprendimas peržiūrimas ir apmokestinamasis asmuo įpareigojamas į valstybės biudžetą sumokėti PVM, dėl kurio buvo pasinaudota teise į atskaitą, kartu su palūkanomis už praleistą terminą ir delspinigiais?
3. Tokiomis sąlygomis, kai:
- a) apmokestinamasis asmuo sumokėjo trečiojo asmens sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM;
 - b) mokesčių institucijos niekada nesiėmė aktyvių veiksmų, kad įpareigotų trečiąjį asmenį ištaisyti klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą;
 - c) dėl trečiojo asmens bankroto sąskaitoje faktūroje ištaisyti klaidų neįmanoma; ar pagal PVM neutralumo principą galima iš apmokestinamojo asmens atimti teisę į PVM atskaitą?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinum

- 24 Europos Komisija, aiškiai nepateikusi prieštaravimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinum, išreiškė abejonį dėl jo priimtumo remdamasi tuo, kad jame nenurodytos nei priežastys, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto kai kurių Sąjungos teisės nuostatų aiškinimą ar galiojimą, nei prašymo ryšys su šiomis nuostatomis ir ginčui taikytiniais nacionalinės teisės aktais.
- 25 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į pateiktus klausimus (2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 28 punktą ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Rodopi-M 91*, C-259/12, 27 punktą).
- 26 Tačiau reikia konstatuoti, kad šiuo atveju taip nėra. Iš tiesų prašomas teisės į PVM atskaitą apimtį, mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principų išaiškinimas yra tiesiogiai susijęs su pagrindinės bylos dalyku, kurio tikrumas neatrodo, kad gali būti ginčijamas. Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta pakankamai faktinės ir teisinės informacijos, kad Teisingumo Teismas galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus.

27 Todėl prašymas priimti prejudicinį sprendimą laikytinas priimtiniu.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimo

- 28 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal PVM direktyvą ir mokesčių neutralumo principą draudžiama vykdant sandorį, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, iš paslaugų gavėjo atimti teisę į PVM, kuri jis nepagrįstai sumokėjo paslaugų teikėjui pagal klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą, atskaitą net ir tada, kai neįmanoma ištaisyti šios klaidos dėl šio teikėjo bankroto.
- 29 Pirmiausia primintina, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo sistemą neatliekamas PVM mokėjimas tarp paslaugų teikėjo ir gavėjo, pastarasis turi pareigą sumokėti pirkimo PVM už įvykdytus sandorius ir iš esmės gali atskaityti šį mokestį taip, kad jokia suma nebūtų mokėtina mokesčių administratoriui.
- 30 Viena vertus, taip pat pažymėtina, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis, kuri iš esmės negali būti ribojama (minėto Sprendimo *Bockemühl* 38 punktą ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, Rink. p. I-7467, 37 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 31 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 48 punktą).
- 32 Kita vertus, kalbant apie teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo sąlygas, išvardytas PVM direktyvos 178 straipsnyje, reikia laikytis tik šio straipsnio f punkte nustatytų sąlygų, nes kalbama apie atvirkštinio apmokestinimo procedūrą, numatytą šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies a punkte.
- 33 Šiuo klausimu primintina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris kaip paslaugų gavėjas privalo sumokėti su jomis susijusį PVM, neprivalo turėti sąskaitos faktūros, išrašytos remiantis formaliomis PVM direktyvos sąlygomis, kad galėtų naudotis teise į atskaitą, ir, naudodamasis galimybe, kuri jam numatyta šio 178 straipsnio f punkte, turi laikytis tik atitinkamos valstybės narės nustatytų formalumų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bockemühl* 47 punktą).
- 34 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad atitinkamos valstybės narės nustatytų formalumų, kurių turi laikytis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti teise į PVM atskaitą, apimtis neturi viršyti to, kas būtina siekiant kontroliuoti, ar teisingai taikoma atvirkštinio apmokestinimo procedūra, ir užtikrinti PVM surinkimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bockemühl* 50 punktą ir 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépitő*, C-392/09, Rink. p. I-8791, 38 punktą).
- 35 Taigi, kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, taikant atvirkštinio apmokestinimo sistemą, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, Rink. p. I-3457, 63 punktą ir minėto Sprendimo *Uszodaépitő* 39 punktą).
- 36 Tačiau, priešingai, nei teigia *Fatorie*, pagrindinės bylos aplinkybės skiriasi nuo bylos, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Bockemühl*, aplinkybių.

- 37 Pagrindinėje byloje, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo, 2008 m. kovo 3 d. sąskaitoje faktūroje nėra nuorodos „atvirkštinis apmokestinimas“, priešingai, nei reikalaujama pagal Mokesčių kodekso 160 straipsnio 3 dalį, ir *Fatorie* nesiėmė būtinų priemonių, numatytų šio straipsnio 5 dalyje, kad ištaisytų šią klaidą. Be to, reikia konstatuoti, kad *Fatorie* nepagrįstai sumokėjo PVM, kuris neteisingai buvo nurodytas minėtoje sąskaitoje faktūroje, *Megasal*, nors, taikant šią sistemą, ji, kaip paslaugų gavėja, turėjo sumokėti PVM mokesčių institucijoms pagal PVM direktyvos 199 straipsnį. Taigi, be to, kad ginčijama sąskaita faktūra neatitiko nacionalinės teisės aktuose numatytų formalių reikalavimų, nebuvo įvykdyta esminė atvirkštinio apmokestinimo sistemos sąlyga.
- 38 Tokia situacija mokesčių administratoriui trukdo kontroliuoti, kaip taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, ir sukelia atitinkamai valstybei narei grėsmę, kad bus prarastos mokesstinės pajamos.
- 39 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad teisės į atskaitą taikymas apsiriboja tik mokėtinais mokesčiais, t. y. mokesčiais, susijusiais su PVM apmokestinamu sandoriu, ar sumokėtais mokesčiais, jei jie buvo mokėtini (1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius Holding*, C-342/87, Rink. p. 4227, 13 punktą ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 53 punktą).
- 40 Taigi PVM, kurį *Fatorie* sumokėjo *Megasal*, nebuvo mokėtinas, todėl, kadangi jį mokant nebuvo laikomasi esminio atvirkštinio apmokestinimo sistemos reikalavimo, *Fatorie* negalėjo pasinaudoti teise į šio PVM atskaitą.
- 41 Šiuo klausimu *Megasal* bankrotas neturėtų leisti suabejoti atsisakymu suteikti teisę į atskaitą dėl to, kad *Fatorie* nesilaikė pagrindinių pareigų, kad būtų taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema.
- 42 Tačiau paslaugų gavėjas, neteisingai sumokėjęs PVM šių paslaugų teikėjui, gali jį prašyti grąžinti mokesťį pagal nacionalinę teisę.
- 43 Kalbant apie aplinkybę, kad mokesčių administratorius nenurodė *Megasal* ištaisyti klaidingai išrašytos sąskaitos faktūros, svarbu priminti, kad pagrindinė byla susijusi su *Directia* atsisakymu suteikti teisę į atskaitą *Fatorie*, ir, siekiant atsakyti į pateiktus klausimus, nereikia pateikti nuomonės dėl galimų mokesčių administratoriaus pareigų trečiojo asmens atžvilgiu.
- 44 Atsižvelgiant į išdėstytus motyvus, į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: vykdant sandorį, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis pagal PVM direktyvą ir mokesčių neutralumo principą nedraudžiama, kad iš paslaugų gavėjo būtų atimta teisė į PVM, kurį jis nepagrįstai sumokėjo paslaugų teikėjui pagal klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą, atskaitą net ir tada, kai neįmanoma ištaisyti šios klaidos dėl šio teikėjo bankroto.

Dėl antrojo klausimo

- 45 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar pagal teisinio saugumo principą draudžiama nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, ir atlikus naują patikrinimą iš jo reikalaujama sumokėti šį PVM kartu su palūkanomis.
- 46 Pirmiausia reikia sutikti, kad pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nugincyta neribotą laiką (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Ecotrade* 44 punktą).

- 47 Šiuo klausimu rašytinėse pastabose Rumunijos vyriausybė nurodė Vyriausybės nutarimo Nr. 92/2003 dėl Mokesčių proceso kodekso 105 straipsnio 3 dalį, pagal kurią išimties tvarka kompetentingas mokesčių inspektorius gali nuspręsti atlikti naują mokestinį patikrinimą už nustatytą laikotarpį, jei tarp mokestinio patikrinimo pabaigos ir senaties terminio pabaigos paaiškėja papildomi duomenys, kurių inspektorius nežinojo vykstant patikrinimui, ar patikrinimo rezultatams turinčios įtakos skaičiavimo klaidos.
- 48 Reikia sutikti, kad toks reglamentavimas, kurio aiškumo ir numatomumo apmokestinamasis asmuo labai neginčijo, nepažeidžia teisinio saugumo principo.
- 49 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šio sprendimo 47 punkte minėta nacionalinės teisės akto nuostata taikytina jo nagrinėjamoje byloje.
- 50 Kalbant apie palūkanas primintina, kad, nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-210/91, Rink. p. I-6735, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *de Andrade*, C-213/99, Rink. p. I-11083, 20 punktą ir minėto Sprendimo *Rodopi-M 91* 31 punktą).
- 51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąją klausimą reikia atsakyti taip: pagal teisinio saugumo principą nedraudžiama nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią nesuėjus senaties terminui atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, ir atlikus naują patikrinimą reikalaujama sumokėti šį mokestį kartu su palūkanomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 52 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. Vykdamas sandorį, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema, tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir mokesčių neutralumo principą nedraudžiama, kad iš paslaugų gavėjo būtų atimta teisė į pridėtinės vertės mokesčio, kurį jis nepagrįstai sumokėjo paslaugų teikėjui pagal klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą, atskaitą net ir tada, kai neįmanoma ištaisyti šios klaidos dėl šio teikėjo bankroto.**
- 2. Pagal teisinio saugumo principą nedraudžiama nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią nesuėjus senaties terminui atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, ir atlikus naują patikrinimą reikalaujama sumokėti šį mokestį kartu su palūkanomis.**

Parašai.