TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. sausio 31 d.*

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — Mokesčių neutralumo principas — Teisė į atskaitą — Nepripažinimas — 203 straipsnis — PVM nurodymas sąskaitoje faktūroje — Pareiga mokėti — Apmokestinamojo sandorio buvimas — Sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir jos gavėjo vienodas vertinimas — Būtinybė“

Byloje C-642/11

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2011 m. gruodžio 2 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Stroy trans EOOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einanti R. Silva de Lapuerta, teisėjai K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ir T. von Danwitz (pranešėjas)

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,

* Proceso kalba: bulgarų.

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) aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Stroy trans EOOD* (toliau – *Stroy trans*) 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 suteikti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) motyvuojant tuo, kad neįrodytas pirkimo sandorių faktas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus 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 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;

2) „Prievolė apskaičiuoti PVM“ atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

5 Pagal Direktyvos 2006/112/EB 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

6 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

7 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte 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.“

8 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;

<...>“

9 Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 1 skyriaus „Prievolė sumokėti PVM“ 1 skirsnio „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“ 203 straipsnyje nustatyta:

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

Bulgarijos teisė

10 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalį „teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą neatsiranda, jeigu jis buvo klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje“.

11 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokestį moka pagal šį įstatymą registruotas mokesčių mokėtojas, kuris atlieka apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą <...>“.

12 Pagal ZDDS 85 straipsnį PVM moka kiekvienas asmuo, kuris šį mokestį nurodo sąskaitoje faktūroje.

13 ZDDS 113 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis tiekėjas privalo išrašyti sąskaitą faktūrą dėl jo patiektų prekių ar suteiktų paslaugų arba gaudamas išankstinį apmokėjimą iki tiekimo <...>

2. Sąskaita faktūra išrašoma bent dviem egzemplioriais, kurių vienas skirtas tiekėjui, o kitas – gavėjui.“

14 Pagal ZDDS 115 straipsnio 1 dalį pasikeitus tiekimo apmokestinamajai vertei arba tiekimo, dėl kurio išrašyta sąskaita faktūra, atšaukimo atveju tiekėjas privalo išrašyti pranešimą prie sąskaitos faktūros.

15 ZDDS 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Draudžiama taisyti ir papildyti 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, kur nurodytas mokestis, jei jis neturėjo būti nurodytas.

4. Jei klaidingai parengti ar ištaisyti dokumentai tiekėjo ar gavėjo buvo įtraukti į apskaitą, juos anuliuojant kiekviena šalis surašo protokolą, kuriame nurodoma:

1) anuliavimo pagrindas;

2) anuliuojamo dokumento numeris ir data;

3) naujo dokumento numeris ir data;

4) kiekvienos šalies protokolą surašiusio asmens parašas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 *Stroy trans* įregistruota pagal ZDDS ir jos pagrindinė veikla buvo prekių vežimas autotransportu ir mechaninės paslaugos pasitelkiant specialią techniką. 2009 m. ši bendrovė atskaitė pirkimo PVM pagal kelias sąskaitas faktūras dėl dyzelinio kuro tiekimo, kurias išrašė *Hadzhi 98 EOOD* ir *Dieseltrans-73 EOOD* (toliau – *Dieseltrans-73*).

17 Mokesčių administratorius patikrino šias dvi bendroves ir jų ankstesnius tiekėjus. Per šiuos patikrinimus pateikti kai kurie reikalauti dokumentai.

18 Atlikęs patikrinimus mokesčių administratorius nusprendė, kad iš pateiktų dokumentų neįmanoma nustatyti degalų pirkimo ir pardavimo eigos ir kad pagal ginčijamas sąskaitas faktūras faktiškai nebuvo atlikti tiekimai, todėl neįvykdytos sąlygos, būtinos teisei į pirkimo PVM atskaitą atsirasti. Taigi mokesčių administratorius nusiuntė *Stroy trans* tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį, kuriuo neleido atskaityti 42 759,22 BGN dydžio PVM, ir nustatė delspinigius (toliau – ginčijamas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį).

19 *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* 2011 m. vasario 28 d. sprendimu patvirtinus ginčijamą tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį, *Stroy trans* pateikė skundą *Administrativen sad Varna* ir nurodė, kad pagal nagrinėjamas sąskaitas faktūras tiekimai iš tikrųjų atlikti, todėl atsisakymas suteikti teisę į atskaitą nepagrįstas.

20 Nagrinėjant pagrindinę bylą buvo gauta teismo apskaitos ekspertizės išvada, kurioje nustatyta, kad, remiantis *Dieseltrans-73* apskaitos duomenimis, prieš kiekvieną pardavimą ji turėjo reikiamą degalų kiekį.

21 Be to, *Stroy trans* pateikė tiekėjos *Dieseltrans-73* mokestinio patikrinimo aktą ir jai adresuotą tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį, kurie buvo priimti anksčiau už ginčijamą tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį. Iš pateiktų dokumentų matyti, kad *Dieseltrans-73* buvo atsisakyta suteikti teisę į degalų pirkimo PVM atskaitą iš dalies dėl to, kad atitinkami pardavėjai nepateikė įrodymų, todėl reikėjo daryti išvadą, jog degalai *Dieseltrans-73* nebuvo patiekti, ir iš dalies dėl to, kad nepateikti pirkimų sąskaitų faktūrų originalai. Atvirkščiai, dėl *Dieseltrans-73* deklaruoto degalų pardavimo PVM buvo nuspręsta, kad „atlikus mokestinį patikrinimą nėra pagrindo koreguoti atliktų tiekimų apmokestinamosios vertės ir apskaičiuoto PVM“.

22 *Stroy trans* teigia, kad grindžiant jos teisę į atskaitą nurodytų tiekimų faktą įrodo minėtas jos tiekėjui *Dieseltrans-73* adresuotas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį, nes mokesčių administratorius jame neištaisė tiekėjo deklaruoto pardavimo PVM.

23 Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) praktika dėl tiekimo fakto patvirtinimo apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į atskaitą, tiekėjui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį nėra vienoda. Dalis šio teismo kolegijų mano, kad toks pranešimas yra tik vienas iš įrodymų ir pats savaime neįrodo prekių tiekimo fakto. Kitos kolegijos mano, kad jei šiuo pranešimu

tiekėjo sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM nebuvo ištaisytas, tai reiškia, kad pats mokesčių administratorius oficialiu dokumentu pripažino sandorį faktiškai įvykdytu, o PVM už jį – teisingai apskaičiuotu.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jis aiškina ZDDZ 85 straipsnį, kuriuo perkeltas Direktyvos 2006/112 203 straipsnis, kaip nustatantį specialią pareigą mokėti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, nepaisant to, ar buvo pagrindas išrašyti sąskaitą faktūrą ir apskaičiuoti PVM. Be to, jis mano: kadangi nacionalinėje teisėje numatyta, kad sąskaitas faktūras gali ištaisyti ar anuliuoti jas išrašęs asmuo, o mokesčių administratorius nenumatyta ištaisymo galimybės, apskaičiuotas PVM savaime tampa mokėtinas, o tikrinimą atliekantį institucija neturi teisės jo ištaisyti.

25 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnį reikia aiškinti taip, kad asmens išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM yra mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, ar buvo pagrindas jį nurodyti (tiekimo ar mokėjimo neįvykdymas), taip pat šitaip, kad ZDDS taikymą prižiūrinčios institucijos neturi teisės ištaisyti asmens apskaičiuoto [PVM], nes pagal nacionalinę teisę ištaisyti sąskaitą faktūrą gali tik ją išrašęs asmuo?

2. Ar mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus pažeidžia administracinė ir teismo praktika, kai vienai šaliai (sąskaitos faktūros gavėjai) tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį atsisakoma suteikti teisę į pirkimo [PVM] atskaitą, o kitos šalies (sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens) apskaičiuotas PVM neištaisomas tuo pačiu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį, jeigu:

— atliekant mokestinį patikrinimą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nepateikė jokių dokumentų,

— atliekant mokestinį patikrinimą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo pateikė dokumentus, tačiau jo tiekėjai nepateikė įrodymų arba iš pateiktų įrodymų negalima nustatyti prekių tiekimo ar paslaugų teikimo fakto,

— atliekant sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokestinį patikrinimą netikrinami ankstesni ginčytini grandinės tiekimai?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

26 Pateikdamas pirmąjį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnį reikia aiškinti taip, kad asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimo faktą, ir ar vien iš aplinkybės, kad šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto PVM, galima daryti išvadą, kad šis administratorius pripažino tos sąskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

27 Pirmiausia pažymėtina, kad nors šiame klausime minima sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokestinė skola mokesčių administratoriui, jis pateiktas nagrinėjant šio administratoriaus ir ginčijamų sąskaitų faktūrų gavėjo ginčą. Šis ginčas susijęs su šio gavėjo teise atskaityti pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, kurią buvo atsisakyta suteikti motyvuojant tuo, kad tos sąskaitos faktūros neatitiko apmokestinamųjų tiekimų fakto, o apmokestinamasis asmuo tai ginčija.

28 Ginčijamas sąskaitas faktūras išrašęs asmuo nėra šio ginčo šalis, todėl jo prievolė mokesčių administratoriui turi tik netiesioginės reikšmės šiam ginčui, nes šiam asmeniui skirtas tikslinamasis pranešimas apie mokesčio dydį pateiktas kaip apmokestinamųjų sandorių buvimo fakto įrodymas.

29 Dėl prieš Direktyvos 2006/112 203 straipsnį galiojusios nuostatos, t. y. dėl 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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), 21 straipsnio 1 dalies c punkto, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal šią nuostatą bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente išskiria PVM, privalo mokėti šį mokestį. Konkrečiai kalbant, 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 teismų praktiką).

30 Tiesa, pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 63 straipsnius teisė atskaityti apskaičiuotą PVM paprastai siejama su apmokestinamojo sandorio faktiniu įvykdymu (žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, Rink. p. I-4463, 24 ir 25 punktus) ir ši teisė neatsiranda dėl PVM, kuris pagal šios direktyvos 203 straipsnį mokėtinas tik todėl, kad yra nurodytas sąskaitoje faktūroje (žr., be kita ko, 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, Rink. p. 4227, 13 ir 19 punktus ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 23 punktą).

31 Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo rizika iš esmės nėra visiškai pašalinta, nes sąskaitos faktūros, kurioje nepagrįstai nurodytas PVM, gavėjas dar gali ja pasinaudoti atskaitai pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 29 punktą).

32 Šiomis aplinkybėmis šios direktyvos 203 straipsnyje įtvirtinta pareiga siekiama pašalinti mokestinių pajamų praradimo riziką, galinčią kilti dėl minėtos direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatytos teisės į atskaitą (žr. minėto Sprendimo *Stadeco* 28 punktą).

33 Atsižvelgiant į šį tikslą, šią pareigą riboja galimybė, kuri turi būti numatyta valstybių narių vidaus teisės sistemose, ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodė savo sąžiningumą arba per protingą laiką visiškai pašalino mokestinių pajamų praradimo riziką (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Genius* 18 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel,*C-454/98, Rink. p. I-6973, 56–61 ir 63 punktus ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C-78/02-C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 punktą).

34 Atsižvelgiant, pirma, į minėtą ištaisymo galimybę ir, antra, į pavojų, kad sąskaita faktūra, kurioje nepagrįstai nurodytas PVM, bus pasinaudota teisei į atskaitą įgyvendinti, Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatytos pareigos negalima laikyti suteikiančia privalomam mokėjimui sankcijos pobūdį.

35 Be to, iš to, kas pasakyta, matyti, kad jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nesiremia nė viena iš šio sprendimo 33 punkte primintų sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM ištaisymo galimybių, mokesčių administratorius, atlikdamas šio asmens mokestinį patikrinimą, neprivalo tikrinti, ar apskaičiuotas ir deklaruotas PVM atitinka šio asmens iš tikrųjų įvykdytus apmokestinamuosius sandorius.

36 Nesant šios patikrinimo pareigos, vien iš aplinkybės, kad mokesčių administratorius neištaisė sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, jog šis administratorius pripažino, kad jo išrašytos sąskaitos faktūros atitinka faktinius apmokestinamuosius sandorius.

37 Tačiau Sąjungos teise neužkertamas kelias kompetentingoms institucijoms tikrinti sandorių, už kuriuos apmokestinamasis asmuo išrašė sąskaitas faktūras, buvimo faktą ir prireikus tikslinti apmokestinamojo asmens deklaracijų pagrindu atsiradusią mokestinę skolą. Tokio patikrinimo rezultatas, kaip ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens apskaičiuoto PVM deklaravimas ir sumokėjimas, yra aplinkybė, į kurią turi atsižvelgti nacionalinis teismas, vertindamas apmokestinamojo sandorio, konkrečiu atveju suteikiančio sąskaitos faktūros gavėjui teisę į atskaitą, buvimo faktą.

38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip:

— asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimo faktą,

— vien iš aplinkybės, kad šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto PVM, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios sąskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.

Dėl antrojo klausimo

39 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nesuteikti sąskaitos faktūros gavėjui teisės į pirkimo PVM atskaitą, jei šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.

40 Taigi keliamas klausimas, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo faktas būtų vienodai vertinamas ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens, ir jos gavėjo atžvilgiu.

41 Kiek tai susiję su sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM nesant apmokestinamojo sandorio vertinimu, iš Direktyvos 2006/112 matyti, kad du dalyvaujantys ūkio subjektai nebūtinai vertinami vienodai, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo jos neištaisė, kaip matyti iš šio sprendimo 29–33 punktų.

42 Iš tikrųjų, viena vertus, sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo privalo mokėti joje nurodytą PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio, kaip nurodyta Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje. Kita vertus, sąskaitos faktūros gavėjo teisė į atskaitą gali būti įgyvendinta tik dėl mokesčių, atitinkančių PVM apmokestinamąjį sandorį, kaip numatyta šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius.

43 Šiomis aplinkybėmis mokesčių neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybių narių numatytina ir šio sprendimo 33 punkte priminta galimybe ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodė savo sąžiningumą arba per protingą laiką visiškai pašalino mokestinių pajamų praradimo riziką.

44 Vadinasi, mokesčių neutralumo principu nedraudžiama atsisakyti leisti sąskaitos faktūros gavėjui atskaityti pirkimo PVM, jei nėra apmokestinamojo sandorio, net jei šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas.

45 Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje mokesčių administratorius išvadą dėl apmokestinamojo sandorio nebuvimo padarė remdamasis, be kita ko, aplinkybe, kad tiekėjas ar jo tiekėjai nepateikė visų per mokestinį patikrinimą reikalautų dokumentų. Kadangi pareiškėja ginčija šią išvadą, nacionalinis teismas turi ją patikrinti ir laikydamasis

nacionalinėje teisėje įtvirtintų įrodymų vertinimo taisyklių įvertinti visus pagrindinės bylos duomenis ir faktines aplinkybes (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punktą ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 32 punktą).

46 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 71 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 41 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 35 ir 36 punktus).

47 Taigi nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 55 punktą; minėtų sprendimų *Mahagében ir Dávid* 42 punktą ir *Bonik* 37 punktą).

48 Vis dėlto remiantis taip pat nusistovėjusia teismo praktika, su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje (žr., be kita ko, 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; minėtų sprendimų *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus; *Mahagében ir Dávid* 47 punktą ir *Bonik* 41 punktą).

49 Be to, minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 61–65 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali reikalauti bendrai, pirma, 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, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus.

50 Darytina išvada, kad nacionalinis teismas, kuris turi nuspręsti, ar konkrečiu atveju nebuvo apmokestinamojo sandorio, ir kuriame mokesčių administratorius rėmėsi sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar vienu iš jo tiekėjų padarytais pažeidimais, kaip antai apskaitos trūkumais, turi užtikrinti, kad vertinant įrodymus nebūtų paneigta šio sprendimo 48 punkte primintos teismo praktikos prasmė, o sąskaitos faktūros gavėjas nebūtų netiesiogiai verčiamas tikrinti savo kontrahento, nes jis to daryti neprivalo.

51 Jei esant tokiai situacijai, kaip antai susiklosčiusiai pagrindinėje byloje, suteikti teisę į atskaitą atsisakyta taikant Direktyvą 2006/112 ir paisant šio sprendimo 47–50 punktuose nurodytų reikalavimų, niekas neleidžia manyti, kad toks atsisakymas prieštarauja proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principams.

52 Atsižvelgiant į nurodytus argumentus, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama nesuteikti sąskaitos faktūros gavėjui teisės į pirkimo PVM atskaitą nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas PVM nebuvo ištaisytas. Tačiau jeigu, atsižvelgiant į sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar anksčiau už sandorį, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, padarytą sukčiavimą ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai neįvykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimus, kurių jis neprivalo atlikti, reikia įrodyti, kad šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog minėtas sandoris susijęs su sukčiavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip:**

   — **asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje, privalo jį mokėti, neatsižvelgiant į apmokestinamojo sandorio buvimo faktą,**

   — **vien iš aplinkybės, kad šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui skirtame tikslinamajame pranešime apie mokesčio dydį mokesčių administratorius neištaisė jo deklaruoto pridėtinės vertės mokesčio, negalima daryti išvados, kad šis administratorius pripažino šios sąskaitos faktūros atitiktį faktiniam apmokestinamajam sandoriui.**

2. **Mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama nesuteikti sąskaitos faktūros gavėjui teisės į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą nesant apmokestinamojo sandorio fakto, net jei šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui adresuotu tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį jo deklaruotas pridėtinės vertės mokestis nebuvo ištaisytas. Tačiau jeigu, atsižvelgiant į sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar anksčiau už sandorį, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, padarytą sukčiavimą ar pažeidimus, šis sandoris laikomas faktiškai neįvykdytu, remiantis objektyviais duomenimis ir nereikalaujant iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimus, kurių jis neprivalo atlikti, reikia įrodyti, kad šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog minėtas sandoris susijęs su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.