Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 23 d.*

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Mokesčių neutralumo principas — Asmuo, turintis mokėti PVM — Paslaugų gavėjo per klaidą sumokėtas PVM — Paslaugų teikėjo apmokestinimas PVM — Atsisakymas grąžinti PVM paslaugų teikėjui“

Byloje C-111/14

dėl *Varhoven administrativen sad* (Bulgarija) 2014 m. vasario 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

GST – Sarviz AG Germania

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai A. Borg Barthet (pranešėjas) ir E. Levits,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo G. Arnaudov,

— Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir M. Georgieva,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir I. Kotsoni,

— Europos Komisijos, atstovaujamos S. Petrova ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato 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), iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES (OL L 326, p. 1, toliau – PVM direktyva), 193 ir 194 straipsnių ir pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *GST – Sarviz AG Germania* (toliau – *GST – Sarviz*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika“ Plovdid pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Plovdivo Skundų ir mokesčių bei socialinio draudimo politikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius; toliau – direktorius) ginčą dėl pastarojo atsisakymo grąžinti PVM bendrovei *GST – Sarviz*.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 193 straipsnyje numatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

4 Šios direktyvos 194 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai apmokestinamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje jis turi mokėti PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam prekės yra tiekiamos ar paslaugos yra teikiamos.

2. Valstybės narės nustato 1 dalies įgyvendinimo sąlygas.“

Bulgarijos teisė

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Bulgarijos PVM įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavena stoynost*; DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d.; toliau –ZDDS) 82 straipsnyje nustatyta, kas turi mokėti PVM už apmokestinamą sandorį.

6 ZDDS 82 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prievolė mokėti mokestį atsiranda pagal šį įstatymą kaip PVM mokėtojui registruotam asmeniui, kuris atlieka apmokestinamąjį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, išskyrus 4 ir 5 dalyje nurodytus atvejus.“

7 Remiantis ZDDS 82 straipsnio 2 dalimi, „kai prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės teritorijoje, o apmokestinamojo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta yra valstybės teritorijoje, prekių ar paslaugų gavėjas moka mokestį, kai:

<...>

3) teikiamos paslaugos, jeigu paslaugų gavėjas yra vienas iš 3 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyse nurodytų apmokestinamųjų asmenų.“

8 Remiantis ZDDS 71 straipsnio 1 dalies 1 punktu, „asmuo gali pasinaudoti teise į mokesčio kredito atskaitą, jei įvykdytos šios sąlygos: <...> jis turi pagal 114 ir 115 straipsnių reikalavimus užpildytą mokestinį dokumentą, kuriame mokestis už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas parodytas atskirai <...>“.

9 ZDDS 102 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kai mokesčių administratorius nustato, kad asmuo laiku neįvykdė pareigos pateikti prašymą įregistruoti, jis šį asmenį registruoja išleisdamas registravimo aktą, jei įvykdytos visos registravimo sąlygos.“

10 Mokestinių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso (*danachno osiguritelen protsesualen kodeks*) 129 straipsnio 1, 5 ir 7 dalyse nustatyta:

„1. Mokesčių administratorius savo iniciatyva arba asmens raštu pateiktu prašymu gali priimti sprendimą dėl įskaitymo arba grąžinimo. Prašymas įskaityti arba grąžinti nagrinėjamas, jeigu jis pateiktas prieš baigiantis penkerių metų laikotarpiui, skaičiuojant nuo metų, einančių po metų, kuriais atsirado pagrindas grąžinti, sausio 1 d., nebent įstatyme būtų numatyta kitaip.

<...>

5. Mokesčių administratorius per 30 dienų po to, kai jam pateiktas įsigaliojęs teismo sprendimas arba galutinis administracinis aktas, pagal 2 dalies 2 punktą turi visiškai grąžinti arba įskaityti šiame akte nurodytas sumas kartu su pagal 6 dalį mokėtinomis palūkanomis, jeigu atitinkamame akte pripažinta skolininko teisė į: 1) sumas, nepagrįstai sumokėtas, pervestas arba išieškotas kaip mokesčius, privalomojo draudimo įmokas, rinkliavas, pinigines baudas arba turtines sankcijas, kurias nustatė, išieškojo arba skyrė mokesčių administratorius, įskaitant tas, kurios sumokėtos pateikus rašytinį nurodymą arba rašytinę nuomonę; 2) sumas, kurias neteisėtai atsisakyta grąžinti; 3) priteistą žalos atlyginimą ir susijusias išlaidas.

<...>

7. Dėl pranešimų dėl įskaitymo ar grąžinimo gali būti pareikštas ieškinys laikantis ieškinio pateikimo dėl pranešimų dėl mokesčių perskaičiavimo tvarkos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 Nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d. Vokietijoje įsteigta bendrovė *GST – Sarviz* teikė technines ir konsultavimo paslaugas Bulgarijoje įsteigtai bendrovei *GST Skafolding Bulgaria EOOD* (toliau – *GST Skafolding*). Kadangi *GST Skafolding* manė, kad *GST – Sarviz* nagrinėjamu laikotarpiu teikdama paslaugas neturėjo nuolatinio padalinio Bulgarijos teritorijoje, ji už šias paslaugas sumokėjo PVM pagal ZDDS 82 straipsnio 2 dalyje numatytą atvirkštinio apmokestinimo procedūrą. Šiuo klausimu *GST Skafolding* pagal ZDDS 117 straipsnio 1 dalį parengė raštus, susijusius su *GST – Sarviz* išrašytomis sąskaitomis faktūromis, ir jie buvo įtraukti į pardavimų žurnalą.

12 2012 m. kovo 12 d. sprendimu dėl mokesčių perskaičiavimo Bulgarijos mokesčių administratorius konstatavo, kad *GST – Sarviz* laikotarpiu, kai teikė paslaugas bendrovei *GST Skafolding*, turėjo nuolatinį padalinį, kaip jis suprantamas pagal ZDDS papildomų nuostatų 1 straipsnio 10 dalį, ir kad šios *GST – Sarviz* paslaugos buvo apmokestintos PVM. Jis priėjo prie išvados, kad ši bendrovė iki 2010 m. vasario 15 d. turėjo pateikti prašymą įregistruoti ją kaip PVM mokėtoją. Todėl šis

administratorius konstatavo, kad minėta bendrovė už paslaugas, teiktas nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d., turėjo sumokėti PVM, kuris siekia 224 914,89 Bulgarijos levų (BGN), ir palūkanas.

13 2012 m. kovo 26 d. *GST – Sarviz* sumokėjo mokesčių administratoriaus reikalautą sumą, o 2012 m. rugsėjo 5 d. pateikė prašymą įskaityti arba grąžinti sumokėtą mokestį pagal Mokestinių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 129 straipsnio 1 dalį.

14 2012 m. spalio 1 d. pranešimu dėl įskaitymo arba grąžinimo mokesčių administratorius atsisakė grąžinti PVM motyvuodamas tuo, kad šiuo atveju nebuvo įvykdyti teisiniai PVM grąžinimo reikalavimai. Anot jo, kadangi sprendimas dėl mokesčių perskaičiavimo yra galiojantis administracinis aktas ir nėra įsigaliojusio teismo sprendimo ar galutinio administracinio akto, kaip tai suprantama pagal Mokestinių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 129 straipsnio 5 dalį, negalima laikyti, kad mokestis sumokėtas netinkamai ir turi būti grąžintas.

15 *GST – Sarviz* pateikė skundą direktoriui. 2012 m. gruodžio 21 d. sprendimu direktorius atmetė skundą konstatuodamas, kad ginčijamas aktas buvo teisėtas dėl motyvų, kuriais remiantis jis buvo priimtas. Dėl šio sprendimo buvo pateiktas ieškinys *Administrativen sad Plovdid* (Plovdivo administracinis teismas). Šis ieškinys taip pat buvo atmestas dėl tokių pat motyvų kaip ir tie, kuriais rėmėsi mokesčių administratorius. *GST – Sarviz* pateikė kasacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausias administracinis teismas).

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad mokesčių administratorius atsisakė pripažinti *GST Skafolding* teisę į jos sumokėto PVM kredito atskaitą motyvuodamas tuo, kad ši bendrovė neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, reikalaujamo pagal ZDDS 71 straipsnio 1 dalies 1 punktą. Remiantis Bulgarijos teisės aktais, sprendimo dėl mokesčių perskaičiavimo, kaip antai nagrinėjamo 2012 m. kovo 12 d. sprendimo, egzistavimas užkerta kelią mokestinių dokumentų taisymui. Taigi *GST Skafolding* neturėjo galiojančio mokestinio dokumento, suteikiančio teisę į mokesčio kredito atskaitą.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad dvigubas apmokestinimas PVM, t. y. paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo, ir atsisakymas grąžinti PVM paslaugų teikėjui ir taikyti mokesčio kredito atskaitą paslaugų gavėjui prieštarauja PVM neutralumo principui. Anot šio teismo, atsisakius sugrąžinti PVM, mokestinė našta perkeliama paslaugų teikėjui.

18 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nėra PVM direktyvos 193 ir 194 straipsnių išaiškinimo, kuris galėtų būti naudingas šios bylos aplinkybėmis, jis pateikia nuorodą į Sprendimą *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35), pagal kurį, nacionalinėje teisės sistemoje nesant procesinių taisyklių, paslaugų teikėjo ir šių paslaugų gavėjo teisė būti vienodai vertinamiems, kiek tai susiję su šių paslaugų apmokestinimu ir už jas mokėtinu PVM, praktikoje netektų veiksmingumo. Kalbėdamas apie mokesčių neutralumo principą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi aiškinimu, Teisingumo Teismo pateiktu Sprendime *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 193 straipsnį reikia aiškinti taip, kad PVM turi sumokėti tik apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, arba prekių įsigijęs ar paslaugas gavęs asmuo, jeigu apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vykdantis apmokestinamasis asmuo nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje turi būti sumokėtas PVM, nes taip numatyta atitinkamoje valstybėje narėje, o ne abu asmenys kartu?

2. Jeigu darytina prielaida, kad PVM turi sumokėti tik vienas iš minėtų dviejų asmenų, t. y. arba prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, arba įgijėjas ar gavėjas, ar tais atvejais, kai tai numatyta atitinkamoje valstybėje narėje, PVM direktyvos 194 straipsnyje įtvirtintos taisyklės turi būti laikomasi taip pat ir tada, kai paslaugų gavėjas neteisingai taikė atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, nes manė, kad paslaugų teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio Bulgarijos Respublikos teritorijoje PVM tikslais, nors šis teikėjas buvo įsteigęs nuolatinį padalinį siekdamas teikti paslaugas?

3. Ar mokesčių neutralumo principą, turintį esminę reikšmę bendros PVM sistemos sukūrimui ir veikimui, reikia aiškinti taip, kad juo leidžiama mokestinio patikrinimo praktika, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai, nepaisant paslaugų gavėjos pritaikyto atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, PVM dar kartą priskaičiuojamas paslaugų teikėjui, nors gavėjas jau yra priskaičiavęs mokestį už paslaugą, nėra jokio pavojaus prarasti mokestinių pajamų o nacionaliniame įstatyme numatyta mokestinių dokumentų taisymo tvarka netaikoma?

4. Ar PVM neutralumo principą reikia aiškinti taip, jog pagal jį draudžiama, kad mokesčių administratorius remdamasis nacionalinės teisės nuostata atsisakytų grąžinti paslaugos, už kurią gavėjas pagal ZDDS 82 straipsnio 2 dalį jau yra priskaičiavęs PVM, teikėjui du kartus priskaičiuotą PVM, kai mokesčių administratorius dėl atitinkamo mokestinio dokumento nebuvimo atsisakė pripažinti gavėjo teisę į du kartus sumokėto PVM atskaitą, o nacionalinės teisės aktuose numatyta taisymo tvarka nebetaikoma, nes yra galiojantis sprendimas dėl mokesčių perskaičiavimo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad PVM turi mokėti tik arba paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, arba šių paslaugų gavėjas, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM.

21 Remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu, PVM turi mokėti apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą paslaugų teikimą, išskyrus šios direktyvos, be kita ko, 194 straipsnyje nurodytus atvejus, kai PVM turi mokėti kitas asmuo. Minėtame 194 straipsnyje nurodyta, kad kai apmokestinamą paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam paslaugos teikiamos.

22 Darytina išvada, kad pagal PVM direktyvą iš principo tik paslaugų teikėjas turi mokėti PVM, išskyrus atvejus, kai jis nėra įsteigtas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, ir kai ši valstybė yra numačiusi, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam paslaugos teikiamos.

23 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad įvykdęs patikrinimą Bulgarijos mokesčių administratorius 2012 m. kovo 12 d. priėmė sprendimą dėl mokesčių perskaičiavimo, kuriame padarė išvadą, kad paslaugų teikėja *GST – Sarviz* turėjo nuolatinį padalinį Bulgarijoje, iš kurio buvo teikiamos techninės ir konsultavimo paslaugos bendrovei *GST Skafolding*.

24 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pagal PVM direktyvą tik paslaugų teikėjas, kaip antai *GST – Sarviz*, Bulgarijos mokesčių administratoriui turi sumokėti PVM, mokėtiną už paslaugas, kurias jis teikė Bulgarijoje nuo 2010 m. vasario 15 d. iki 2010 m. gruodžio 29 d.

25 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad PVM turi mokėti tik paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas šis mokestis.

Dėl antrojo klausimo

26 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui leidžiama asmeniu, turinčiu mokėti PVM, laikyti paslaugų, teikiamų iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, gavėją, kai tiek šių paslaugų teikėjas, tiek jų gavėjas yra įsteigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs PVM remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.

27 Kaip priminta šio sprendimo 21 punkte, pagal PVM direktyvos 194 straipsnį valstybės narės gali taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tik tuo atveju, kai paslaugų teikėjas nėra įsteigtas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM.

28 Tai reiškia, kad tuo atveju, kai paslaugos buvo suteiktos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio valstybės narės, kurioje turi būti mokamas PVM, teritorijoje, negalima daryti išvados, kad PVM turi mokėti tokių paslaugų gavėjas.

29 Šiuo klausimu aplinkybė, kad šių paslaugų gavėjas sumokėjo PVM remdamasis klaidinga prielaida, jog paslaugų teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, negali leisti mokesčių administratoriui nukrypti nuo šios taisyklės ir laikyti, kad PVM turi sumokėti ne paslaugų teikėjas, o jų gavėjas.

30 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui neleidžiama asmeniu, turinčiu mokėti PVM, laikyti paslaugų, teikiamų iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjo, kai tiek šių paslaugų teikėjas, tiek jų gavėjas yra įsteigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs PVM remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.

Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų

31 Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti šių paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinių dokumentų, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.

32 Pirma, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog PVM neutralumo principas įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (Sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Antra, Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad siekdamos 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. Tačiau kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokį mokestinių pajamų praradimo pavojų, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį būtų galima ištaisyti, ir valstybės narės negali nustatyti tokio tikslinimo reikalavimo, kad šią sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo būtų sąžiningas. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos (Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 26 ir 27 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

34 Trečia, svarbu priminti, kad priemonės, kurių valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

35 Kiek tai susiję su pagrindine byla, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, pirma, remiantis taikytina nacionaline teise, paslaugų teikėjas nebeturi galimybės ištaisyti savo išrašytų sąskaitų faktūrų, nes 2012 m. kovo 12 d. mokesčių administratorius priėmė jam skirtą galutinį pranešimą dėl mokesčių perskaičiavimo. Antra, neginčijama, kad šis paslaugų teikėjas 2012 m. kovo 26 d. mokėjimo pavedimu tinkamai sumokėjo PVM, kurio buvo reikalaujama tame pranešime.

36 Be to, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kadangi mokesčių administratorius galutinai atsisakė pripažinti šių sąskaitų faktūrų gavėjo teisę į jo sumokėto PVM atskaitą taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, visiškai nekyla su naudojimusi tokia teise susijęs pavojus prarasti mokestinių pajamų.

37 Tokiomis aplinkybėmis, kadangi paslaugų teikėjas negali ištaisyti minėtų sąskaitų faktūrų, taigi ir reikalauti, kad šių paslaugų gavėjas sumokėtų PVM, aplinkybė, kad mokesčių administratorius atsisako grąžinti jam šį PVM, lemia tai, kad jis yra apmokestinamas šiuo mokesčiu, todėl tai prieštarauja PVM neutralumo principui.

38 Tačiau kitaip būtų tuo atveju, jei paslaugų teikėjas, tinkamai sumokėjęs PVM, kurio iš jo buvo reikalaujama galutiniame pranešime dėl mokesčių perskaičiavimo, pagal nacionalinės teisės aktus būtų galėjęs ištaisyti išrašytas sąskaitas faktūras ir susigrąžinti šį PVM iš paslaugų gavėjo, kuris mokesčių administratoriaus būtų paprašęs atskaityti šį mokestį.

39 Be to, nebuvimas galimybės ištaisyti mokestinius dokumentus pagrindinės bylos aplinkybėmis, kai pavojus prarasti mokestinių pajamų yra galutinai pašalintas, nėra būtinas siekiant užtikrinti PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

40 Galiausiai taip pat svarbu priminti, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių ir paslaugų kainai, todėl mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei taip apskaičiuotoji (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 32 ir 36 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

41 Pagrindinės bylos aplinkybėmis, atsisakius grąžinti PVM paslaugų teikėjui, šio mokesčio našta tenka tiek paslaugų teikėjui, tiek jų gavėjui, o tai reiškia, kad mokesčių administratorius gauna didesnę PVM sumą nei ta, kurią paslaugų teikėjas paprastai turėtų gauti iš jų gavėjo, jei galėtų ištaisyti išrašytas sąskaitas faktūras, nes šis mokesčių administratorius PVM gavo du kartus: pirma, iš paslaugų gavėjo ir, antra, iš šių paslaugų teikėjo.

42 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti šių paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinių dokumentų, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pridėtinės vertės mokestį turi mokėti tik paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalinio, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas šis mokestis.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/88, 194 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui neleidžiama asmeniu, turinčiu mokėti pridėtinės vertės mokestį, laikyti paslaugų, teikiamų iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, gavėjo, kai tiek šių paslaugų teikėjas, tiek jų gavėjas yra įsteigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, net jeigu šis gavėjas jau yra sumokėjęs šį mokestį remdamasis klaidinga prielaida, kad minėtas teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio toje valstybėje.**

3. **Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, kai buvo atsisakyta pripažinti šių paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinių dokumentų, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.**

Parašai.