TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. lapkričio 21 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – PVM atskaita – PVM neutralumo principas – Pavėluotas registracijos paraiškos pateikimas – Sąskaitų faktūrų išrašymas ir turinys – Sąskaita faktūra, kurioje nenurodytas pirkimo PVM – Pagal protokolą apskaičiuotas mokestis – Patikslintos sąskaitos faktūros nebuvimas – Teisė į atskaitą – Netaikymas“

Byloje C-624/23

dėl *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) 2023 m. rugsėjo 27 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. spalio 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„SEM Remont“ EOOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas F. Biltgen, penktosios kolegijos pirmininkė M. L. Arastey Sahún (pranešėja) ir teisėjas J. Passer,

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *„SEM Remont“ EOOD*, atstovaujamos advokatų A. Bochu, M. Gouraud ir B. Le Bret,

– *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo D. Zhelyazkov,

– Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mitova ir T. Tsingileva,

* Proceso kalba: bulgarų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos D. Drambozova ir J. Jokubauskaitės,

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

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, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *„SEM Remont“ EOOD* ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos Skundų ir mokesčių bei socialinio draudimo politikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius, Bulgarija) ginčą dėl atsisakymo suteikti šiai bendrovei teisę į PVM atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5 Minėtos direktyvos 168 straipsnis suformuluotas taip:

„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 176 straipsnyje nurodyta:

„[Europos Sąjungos] Taryba, spręsdama vieningai ir remdamasi [Europos] Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. <…>

Kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į [Europos] Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną.“

7 PVM direktyvos 178 straipsnyje numatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<…>“

8 Šios direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

9 Minėtos direktyvos 203 straipsnis suformuluotas taip:

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

10 Šios direktyvos 218 straipsnyje nurodyta:

„Taikydamos šią direktyvą, valstybės narės sąskaitomis-faktūromis laiko rašytinės ar elektroninės formos dokumentus ar pranešimus, jeigu jie tenkina šiame skyriuje nustatytas sąlygas.“

11 PVM direktyvos 219 straipsnyje numatyta:

„Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė sąskaita-faktūra, laikomas sąskaita-faktūra.“

12 Šios direktyvos XI antraštinės dalies 4 skyriaus 3 skirsnyje esančiame 226 straipsnyje nustatyta:

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

<…>

3) 214 straipsnyje nurodytas PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiekė prekes ar teikė paslaugas;

<…>

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

7) data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei tą datą galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos;

<…>

8) apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir įvairios nuolaidos, jei jos neįskaičiuotos į vieneto kainą;

9) taikomas PVM tarifas;

10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<…>“

Bulgarijos teisė

13 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 25 straipsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinimo momentas, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą, yra asmenų, kuriems taikomas šis įstatymas, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, prekių įsigijimas Bendrijos viduje ir prekių importas pagal 16 straipsnį.

2. <…> Apmokestinimo momentas įvyksta nuosavybės teisės į turtą ar bet kokios kitos daiktinės teisės ir bet kokios kitos teisės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimo dieną arba paslaugų suteikimo dieną.“

14 ZDDS 71 straipsnyje numatyta:

„Asmuo gali pasinaudoti teise į mokesčio kredito atskaitą, jei įvykdytos šios sąlygos:

1. jis turi pagal 114 ir 115 straipsnius parengtą mokestinį dokumentą, kuriame atskirai nurodomas PVM už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas;

<…>“

15 ZDDS 96 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Bulgarijos teritorijoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kurio apmokestinamoji apyvarta per laikotarpį, neviršijantį 12 mėnesių iš eilės iki einamojo mėnesio, yra lygi arba didesnė nei 50 000 [Bulgarijos levų (BGN) (apie 25 600 EUR)], privalo pateikti registracijos deklaraciją pagal šį įstatymą per septynias dienas nuo mokestinio laikotarpio, per kurį jis pasiekė šią apyvartą, pabaigos. Jei apyvarta pasiekiama ne ilgiau kaip du mėnesius iš eilės, įskaitant einamąjį mėnesį, asmuo privalo pateikti deklaraciją per septynias dienas nuo tos dienos, kai ta apyvarta buvo pasiekta.“

16 ZDDS 102 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai pajamų tarnyba nustato, kad asmuo per nustatytą terminą neįvykdė pareigos pateikti prašymą įregistruoti, ji šį asmenį įregistruoja priimdama pranešimą apie įregistravimą, jei įvykdytos registravimo sąlygos.

2. 1 dalyje minėtame pranešime nurodomas pareigos įsiregistruoti atsiradimo pagrindas ir data.

3. <…> Siekiant nustatyti asmens, kuris nepateikė registracijos deklaracijos per nustatytą terminą, nors privalėjo tai padaryti, mokesčio skolas, laikoma, kad jis turi prievolę sumokėti mokestį už jo atliktus apmokestinamuosius prekių tiekimus ir įsigijimą Bendrijos viduje, taip pat už jam suteiktas apmokestinamąsias paslaugas, už kurias mokestį turi sumokėti gavėjas:

1) <…> už laikotarpį, skaičiuojamą nuo termino, per kurį turėjo būti priimtas pranešimas apie įregistravimą, pabaigos, jei asmuo per nustatytą terminą pateikė registracijos deklaraciją, iki dienos, kurią pajamų tarnyba jį įregistravo;

2) <…> už laikotarpį nuo termino, per kurį turėjo būti priimtas pranešimas apie įregistravimą, pabaigos, jei asmuo per nustatytą terminą pateikė registracijos deklaraciją, iki tos dienos, kai nebeliko pagrindų registracijai.

4. <…> 96 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje numatytais atvejais, siekiant nustatyti asmens, kuris nepateikė registracijos deklaracijos per nustatytą terminą, nors privalėjo tai padaryti, mokesčio skolas, laikoma, kad jis turi prievolę sumokėti mokestį už apmokestinamuosius tiekimus, dėl kurių viršijama 50 000 BGN [apie 25 600 EUR] apmokestinamoji apyvarta, skaičiuojant nuo dienos, kai apyvarta buvo viršyta, iki tos dienos, kai pajamų tarnyba jį įregistravo, arba iki tos dienos, kai nebelieka pagrindų registracijai. Mokestis mokamas už apmokestinamąjį tiekimą, dėl kurio viršijama apyvarta. Asmuo taip pat turi prievolę sumokėti mokestį už gautas apmokestinamąsias paslaugas, už kurias gavėjas turi mokėti mokestį, ir už per šį laikotarpį atliktus apmokestinamuosius įsigijimus Bendrijos viduje.

<…>“

17 ZDDS 114 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti šie rekvizitai:

<…>

11) vieneto kaina be mokesčio ir tiekimo apmokestinamoji vertė, taip pat suteiktos komercinės nuolaidos ir lengvatos, jei jos neįtrauktos į vieneto kainą;

12) mokesčio tarifas ir, jeigu jis lygus nuliui, jo taikymo priežastys ir mokesčio nemokėjimo priežastys;

13) mokesčio suma;

14) mokėtina suma, jei ji skiriasi nuo apmokestinamosios vertės ir mokesčio sumos;

<…>“

18 ZDDS 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Negalima taisyti ir papildyti sąskaitų faktūrų ir su jomis susijusių dokumentų. Klaidingai parengti arba ištaisyti dokumentai turi būti anuliuojami ir jų vietoje išrašomi nauji.

2. Klaidingai parengtais dokumentais taip pat laikomos sąskaitos faktūros ir su jomis susiję pranešimai, kuriuose PVM nenurodytas, nors juose jis turi 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) panaikinimo pagrindas;

2) naikinamo dokumento numeris ir data;

3) naujo dokumento numeris ir išrašymo data;

4) asmenų, kurie kiekvienai šaliai parengė protokolą, parašai.

5. Visus panaikintų dokumentų egzempliorius saugo juos išrašęs asmuo, jie įtraukiami į tiekėjo ir gavėjo apskaitą pagal įstatymo įgyvendinimo reglamentą.

<…>

7. <…> Sąskaitų faktūrų ir pranešimų taisymas, kai mokesčių administratorius priima galutinį aktą, atliekamas pagal 1–6 dalis, kai tame akte nustatyta prievolė buvo sumokėta į valstybės iždą įskaitant į *Natsionalna agentsia za prihodite* [(Nacionalinė viešųjų pajamų agentūra, Bulgarija)] kompetentingos teritorinės direkcijos sąskaitą arba mokesčių administratorius ją kompensavo.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 *SEM Remont* yra pagal Bulgarijos teisę įsteigta bendrovė, kuri vykdo požeminių ir antžeminių geležinkelio linijų tiesimo veiklą. Ji yra PVM mokėtoja.

20 2020 m. rugpjūčio 4 d. ši bendrovė sudarė sutartį su *Gidrostroy – Russia OOD*, pagal Rusijos teisę įsteigta bendrovė, kurios specializacija – laivų, skirtų gilinimo darbams atlikti, aprūpinimas, pagal kurią ji įsipareigojo atlikti gilinimo darbus Varnos uosto (Bulgarija) akvatorijoje. Pagal šią sutartį *Gidrostroy – Russia* buvo tiekėja, o *SEM Remont* – gavėja.

21 2020 m. spalio 31 d. ir lapkričio 15 d. *Gidrostroy – Russia* išrašė dvi sąskaitas faktūras, susijusias su pagal šią sutartį atliktais darbais, atitinkamai 1 320 542,97 BGN (apie 675 200 eurų) ir 2 440 972,26 BGN (apie 1 248 100 EUR) sumai. Šių sąskaitų faktūrų išrašymo dieną *Gidrostroy – Russia* nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja Bulgarijoje pagal ZDDS, todėl minėtose sąskaitose faktūrose nenurodė PVM. Nagrinėjami darbai buvo atlikti vėliau ir buvo skirti ES BILD, bendrovei, kurią įsteigė *SEM Remont* ir *EIS – Stroitelna kompania AD*, atstovaujančios *Gidrostroy – Russia* Bulgarijoje.

22 2020 m. lapkričio 26 d. *Gidrostroy – Russia* pateikė PVM registracijos deklaraciją. Pranešimas apie registraciją jai buvo išduotas 2020 m. gruodžio 10 d. ir įteiktas 2020 m. gruodžio 11 d.

23 *Gidrostroy – Russia* buvo atliktas mokestinis patikrinimas, per kurį buvo nustatyta, kad ši bendrovė nuo 2019 m. gruodžio 9 d. viršijo ZDDS 96 straipsnio 1 dalyje numatytą apmokestinamąją apyvartą, pateisinančią jos registraciją kaip PVM mokėtojos, todėl pagal šią nuostatą ji turėjo pateikti registracijos deklaraciją pagal šį įstatymą ne vėliau kaip 2019 m. gruodžio 16 d. Taigi, neįvykdžiusi šios pareigos, ši bendrovė turėjo sumokėti PVM už tiekimą, dėl kurio ši riba buvo viršyta laikotarpiu nuo 2019 m. gruodžio 9 d. iki jos faktinės registracijos pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį, t. y. 2020 m. gruodžio 11 d.

24 2020 m. gruodžio 11 d. mokesčių administratorius paprašė *Gidrostroy – Russia* apskaičiuoti PVM už apmokestinamuosius sandorius už šį laikotarpį ir pateikti protokolą pagal ZDDS 117 straipsnio 1 dalies 1 punktą. 2021 m. liepos 12 d. raštu ši bendrovė jam pranešė apie šį 2021 m. birželio 29 d. protokolą, kuriuo buvo apskaičiuotas šis PVM ir nurodyta, kad ji yra šių sandorių teikėja ir gavėja. Šiame protokole, be kita ko, buvo nurodytos dvi 2020 m. spalio 31 d. ir lapkričio 15 d. sąskaitos faktūros, kuriose nurodyta bendra 752 303,05 BGN (apie 384 650 EUR) PVM suma.

25 *EIS – Stroitelna kompania*, atstovaujanti *Gidrostroy – Russia* Bulgarijoje, kurios banko sąskaita buvo naudojama šios bendrovės mokestiniams įsipareigojimams šioje valstybėje narėje apmokėti, 2021 m. liepos 13 d. sudarė su *SEM Remont* sutartį, pagal kurią ši suteikė jai 752 303,05 BGN paskolą, atitinkančią PVM sumą, nurodytą šių dviejų sąskaitų faktūrų protokole. Šios paskolos sumą *EIS – Stroitelna kompania* iš tikrųjų panaudojo tam, kad Bulgarijos valstybės iždui sumokėtų šį PVM.

26 Remdamasi protokolu, savo pirkimų registre ir PVM deklaracijoje už 2021 m. gruodžio mėn. mokestinį laikotarpį *SEM Remont* įregistravo teisę į 753 390,12 BGN (apie 385 200 EUR) PVM atskaitą.

27 Vis dėlto mokesčių administratorius konstatavo, kad šio protokolo parengimo dieną mokestinės prievolės atsiradimo momentas neįvyko, todėl PVM nebuvo mokėtinas. Šiomis aplinkybėmis šis administratorius padarė išvadą, kad *SEM Remont* neatitinka ZDDS 71 straipsnyje numatytų PVM atskaitos sąlygų, nes neturėjo sąskaitų faktūrų su nurodytu PVM. Šiuo klausimu jis nusprendė, kad minėtas protokolas nėra galiojantis dokumentas, patvirtinantis teisės į atskaitą buvimą.

28 Todėl pagal ZDDS 25 straipsnio 1 ir 4 dalis, siejamas su šio įstatymo 71 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius atsisakė suteikti *SEM Remont* teisę į nagrinėjamo PVM atskaitą.

29 Be to, šis mokesčių administratoriaus atsisakymas buvo motyvuotas tuo, kad PVM, susijęs su iš *Gidrostroy – Russia* gautais tiekimais, buvo sumokėtas po šios bendrovės patikrinimo pagal ZDDS 102 straipsnio 4 dalį. Šiuo klausimu šis administratorius pritarė *Konstitutsionen sad* (Konstitucinis Teismas, Bulgarija) pateiktam šios nuostatos aiškinimui, pagal kurį apmokestinamojo sandorio tiekėjas, kuris nepateikė registracijos deklaracijos per nustatytą terminą, privalo sumokėti PVM už šį sandorį, tačiau neturi teisės taisyti sąskaitų faktūrų, išrašytų per laikotarpį nuo tos dienos, kai pasiekė apmokestinamosios apyvartos ribą, nuo kurios privaloma registracija kaip PVM mokėtojo, iki faktinės jo registracijos kaip PVM mokėtojo dienos.

30 Dėl mokesčių administratoriaus sprendimo nesuteikti jai teisės į PVM atskaitą *SEM Remont* pateikė skundą *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Šiam teismui kyla klausimas, ar su PVM direktyva ir PVM neutralumo principu suderinamos nacionalinės teisės nuostatos ir nacionalinio administratoriaus praktika, pagal kurias tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, tiekimo gavėjui nesuteikiama teisė į PVM atskaitą, kai tiekėjas, kuris nebuvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas, išrašė sąskaitą faktūrą, nenurodydamas PVM, tačiau po tiekimo mokesčių administratoriaus prašymu jis buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas ir po patikrinimo išrašė ne patikslintą sąskaitą faktūrą, o protokolą, kuriame jis nurodytas kaip šio sandorio tiekėjas ir gavėjas bei kuriame nurodyta atitinkama sąskaita faktūra, apmokestinamoji vertė ir jai taikomas PVM.

31 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM direktyvos] 63 straipsnį, 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 218–220, 226 ir 228 straipsnius leidžiama mokesčių institucijos praktika, susijusi su nacionalinių nuostatų, visų pirma [ZDDS] 71 straipsnio 1 dalies, siejamos su ZDDS 25 straipsnio 1 dalimi, siejama su ZDDS 102 straipsnio 4 dalimi, 114 straipsniu, 116 straipsniu ir 117 straipsniu, siejamų su ZDDS 125 ir 126 straipsniais, taikymu, pagal kurią PVM apmokestinamo tiekimo gavėjui buvo atsisakyta suteikti teisę į PVM mokesčio atskaitą tiek už tiekimo laikotarpį, tiek už mokesčių deklaracijoje deklaruotą laikotarpį remiantis tuo, kad tiekėjo išrašytoje sąskaitoje faktūroje nebuvo nurodytas PVM, o vėliau (atliekant tiekėjo mokestinį patikrinimą) parengtas sąskaitos faktūros turiniui keliamų reikalavimų neatitinkantis dokumentas (protokolas, kuriame jo rengėjas buvo nurodytas ir kaip tiekėjas, ir kaip gavėjas), kuriame buvo nurodyta tiekimo gavėjui išrašyta sąskaita faktūra ir remiantis joje nurodyta apmokestinamąja verte apskaičiuotas PVM, kuris buvo sumokėtas, o tiekimo gavėjas tik vėliau, remdamasis protokolu, paprašė suteikti teisę į PVM atskaitą („teisę pasinaudoti mokesčio kreditu“ pagal ZDDS); ar dėl tokios praktikos mokesčių mokėtojui praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku pasinaudoti teise atskaityti PVM?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: kuriuo momentu turi būti naudojamasi teise į PVM atskaitą – sąskaitos faktūros be nurodyto PVM išrašymo momentu ar tuo momentu, kai tiekėjas parengia protokolą?

3. Ar pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, siejamą su 178 straipsnio a punktu ir 176 straipsniu ir mokesčių neutralumo principu, leidžiama tokia nuostata, kaip ZDDS 102 straipsnio 4 dalis, ir tokia nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią PVM apmokestinamo tiekimo teikėjas, kuris nepateikė prašymo įregistruoti pagal ZDDS per įstatyme nustatytą terminą nuo to momento, kai atsirado pareiga registruotis pagal ZDDS, privalo tik sumokėti PVM už tiekimą, atliktą per laikotarpį nuo pareigos registruotis atsiradimo dienos iki įsiregistravimo mokesčių institucijoje momento, bet nėra numatyta, kad tiekėjas, kuriam nustatyta prievolė mokėti PVM pagal ZDDS 102 straipsnio 4 dalį, gali ištaisyti tiekimo gavėjams sąskaitą faktūrą (ar kitą dokumentą), kad jie galėtų pasinaudoti teise į PVM atskaitą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

32 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos iš PVM apmokestinamo tiekimo gavėjo atimama šioje direktyvoje numatyta teisė į šio mokesčio atskaitą, jeigu tiekėjas, pirma, neįvykdė savo pareigos, numatytos nacionalinės teisės aktuose, pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją ir išrašė sąskaitų faktūrų, kuriose PVM nenurodytas, gavėjui ir, antra, per mokestinį patikrinimą surašė protokolą, kuriame paminėtas šis PVM ir kuriame šis tiekėjas nurodytas ir kaip šio tiekimo gavėjas.

33 Pagal suformuotą jurisprudenciją 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma iš karto dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2022 m. sausio 13 d. Sprendimo *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Vis dėlto ši teisė į atskaitą priklauso nuo tam tikrų reikalavimų, visų pirma numatytų PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte, pagal kurį PVM, kurį prašoma leisti atskaityti, turi būti mokėtinas ar sumokėtas (2022 m. sausio 13 d. Sprendimo *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 22 punktas).

35 Tiesa, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kai šalys nustato kainą be nuorodos į PVM, o tiekėjas yra privalantis mokėti už apmokestinamąjį sandorį mokėtiną PVM asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš pirkėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima PVM (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 43 punktas ir 2022 m. sausio 13 d. Sprendimo *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 23 punktas; šiuo klausimu žr. 2021 m. liepos 1 d. Sprendimo *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, 30–34 punktus).

36 Vis dėlto nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, aptariamose sąskaitose faktūrose buvo nurodyta tik apmokestinamoji vertė be PVM, o šis mokestis buvo nurodytas tik tiekėjo, t. y. *Gidrostroy – Russia*, per mokestinį patikrinimą surašytame protokole.

37 Šiomis aplinkybėmis šio sprendimo 35 punkte nurodytoje jurisprudencijoje numatyta prezumpcija netaikoma pagrindinėje byloje.

38 Dėl šio protokolo reikia pažymėti, kad 2022 m. rugsėjo 29 d. Sprendime *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, 46 punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, jog PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad sutartis, kurios šalys, ją sudariusios, neišrašė sąskaitos faktūros, gali būti laikoma sąskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, jeigu šioje sutartyje yra visa informacija, būtina, kad valstybės narės mokesčių administratorius galėtų nustatyti, ar nagrinėjamu atveju įvykdytos esminės teisės į PVM atskaitą sąlygos.

39 Vis dėlto šioje byloje nagrinėjamas *Gidrostroy – Russia* surašytas protokolas, kuriame nurodyta, kad ši bendrovė yra ir nagrinėjamo sandorio tiekėja, ir gavėja, ir kuris atliekant patikrinimą buvo perduotas ne *SEM Remont*, o mokesčių administratoriui, negali būti prilygintas šalių sudarytai sutarčiai, kaip antai sutarčiai, dėl kurios priimtas pirmesniame punkte minėtas sprendimas.

40 Vis dėlto, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal PVM direktyvą ir pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminės sąlygos įvykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių sąlygų (šiuo klausimu žr. 2022 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Raiffeisen Leasing*, C-235/21, EU:C:2022:739, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje *SEM Remont* PVM nesumokėjo ir jo neprivalėjo sumokėti. Mokesčių administratorius pažymėjo, kad minėtos sąskaitos faktūros buvo išrašytos dėl sandorio, kurį vėliau įvykdė bendrovė *Gidrostroy – Russia* ir kurio gavėja buvo bendrovė ES BILD, kurią įsteigė *SEM Remont* ir *EIS – Stroitelnakompania*.

42 Šios išvados nepaneigia tai, kad tarp *SEM Remont* ir *EIS – Stroitelna kompania*, kaip *Gidrostroy – Russia* atstovės, buvo sudaryta paskolos sutartis dėl sumos, už kurią buvo atsisakyta atskaityti PVM, nes tokia sutartis nesukuria *SEM Remont* prievolės sumokėti PVM tiekėjui ir nėra *Gidrostroy – Russia* išrašytų sąskaitų faktūrų, skirtų *SEM Remont*, ištaisymas.

43 Šiomis aplinkybėmis šio sprendimo 34 punkte nurodyti reikalavimai, su kuriais siejama teisė į PVM atskaitą, negali būti laikomi įvykdytais.

44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos iš PVM apmokestinamo tiekimo gavėjo atimama šioje direktyvoje numatyta teisė į šio mokesčio atskaitą, jeigu tiekėjas, pirma, neįvykdė savo pareigos, numatytos šiuose teisės aktuose, pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją ir išrašė sąskaitų faktūrų, kuriose PVM nenurodytas, gavėjui ir, antra, per mokestinį patikrinimą surašė protokolą, kuriame paminėtas šis PVM ir kuriame šis tiekėjas nurodytas ir kaip šio tiekimo gavėjas.

Dėl antrojo klausimo

45 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pirmajame klausime nurodytu atveju teisė į PVM atskaitą atsiranda tuo metu, kai išrašoma sąskaita faktūra, kurioje šis mokestis nenurodytas, ar kai tiekėjas surašo protokolą.

46 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmą klausimą, antrasis klausimas nebeturi prasmės, todėl nereikia į jį atsakyti.

Dėl trečiojo klausimo

47 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva ir PVM neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos atmetama galimybė ištaisyti sąskaitą faktūrą tuo atveju, kai, pirma, sąskaitoje faktūroje, kurią tiekėjas išrašė PVM apmokestinamo

tiekimo gavėjui, šis mokestis nenurodytas ir, antra, per šio tiekėjo mokestinį patikrinimą jis surašė protokolą, kuriame nurodytas PVM ir nurodyta, kad minėtas tiekėjas taip pat yra šio tiekimo gavėjas.

48 Nors Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų, vis dėlto tam būtina įvykdyti, be kita ko, esminius reikalavimus (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 Be to, Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl sąskaitų faktūrų ištaisymo atgaline data susijusi su sumokėto pirkimo PVM atskaita.

50 Šiuo klausimu 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 179 straipsnis ir 226 straipsnio 3 punktas aiškintini taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos sąskaitos faktūros ištaisymas nurodant privalomą rekvizitą, t. y. PVM mokėtojo kodą, negalioja atgaline data, todėl teise į atskaitą pagal ištaisytą sąskaitą faktūrą galima pasinaudoti ne už metus, kai buvo išrašyta pradinė sąskaita faktūra, o tais metais, kai ji buvo ištaisyta.

51 Vis dėlto byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, pirkimo PVM sumokėjo bendrovė, kuri savo mokesčių deklaracijose nurodė šio PVM atskaitą.

52 Kaip matyti iš 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 punktas) mokesčių administratorius negali apsiriboti tik pačios sąskaitos faktūros nagrinėjimu. Jis taip pat turi atsižvelgti į apmokestinamojo asmens pateiktą papildomą informaciją. Tai patvirtina PVM direktyvos 219 straipsnis, pagal kurį bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė sąskaita faktūra, laikomas sąskaita faktūra.

53 Todėl pastarajame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama nacionalinėms mokesčių institucijoms neleisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą tik dėl to, kad apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą, kuri neatitinka sąlygų, nustatytų šios direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktuose, nors šios institucijos turi visą informaciją, būtiną patikrinti, ar įvykdytos esminės sąlygos, susijusios su šios teisės taikymu.

54 Be to, byloje, kurioje priimtas 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), PVM sumokėjo bendrovė PVM apmokestinamų paslaugų gavėja, kuri prašė leisti atskaityti šį mokestį.

55 Atsižvelgiant į svarstymus, susijusius su pirmuoju šios bylos klausimu dėl *SEM Remont* teisės į PVM atskaitą nebuvimo, reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvoje numatytas nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo mechanizmas netaikomas, kai pirminė atskaita buvo atlikta nesant jokios teisės į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 42 ir 43 punktus).

56 Be to, 2013 m. gegužės 8 d. Sprendime *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 ir 35 punktai) Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors pagal bendrą PVM sistemą nedraudžiama ištaisyti klaidingų sąskaitų faktūrų, vis dėlto, kiek tai susiję su pagrindine byla, kurioje priimtas tas sprendimas, būtina informacija, skirta šioms sąskaitoms faktūroms papildyti ir ištaisyti, buvo pateikta po to, kai mokesčių administratorius priėmė sprendimą atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą. Todėl prieš priimant šį sprendimą šiam administratoriui pateiktos sąskaitos faktūros dar nebuvo ištaisytos, kad jis galėtų užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir kontrolę.

57 Minėto sprendimo 36 punkte Teisingumo Teismas teigė, kad suderinta PVM sistema nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamiesiems asmenims paslaugų gavėjams, kurių turimose sąskaitose faktūrose trūksta duomenų, net jei priėmus tokį sprendimą atsisakyti šios sąskaitos faktūros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodytų sandorių tikrumą, pobūdį ir sumą.

58 2015 m. balandžio 23 d. Sprendime *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 39 punktas) dėl Bulgarijos teisės aktų Teisingumo Teismas nusprendė, kad negalėjimas patikslinti mokestinių dokumentų tuo atveju, kai bet kokia mokestinių pajamų praradimo rizika galutinai pašalinama, nėra būtinas siekiant užtikrinti PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

59 Vis dėlto byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, tiek nagrinėjamų paslaugų teikėjas, tiek gavėjas sumokėjo PVM, todėl mokesčių administratorius šį mokestį gavo du kartus. Taigi nebuvo jokios rizikos prarasti mokestines pajamas.

60 Vis dėlto taip nėra susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nes, kaip nurodyta šio sprendimo 41 punkte, pirkimo PVM nesumokėjo *SEM Remont* ir jis nebuvo jos mokėtinas.

61 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyva ir PVM neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos atmetama galimybė ištaisyti sąskaitą faktūrą tuo atveju, kai, pirma, sąskaitoje faktūroje, kurią tiekėjas išrašė PVM apmokestinamo tiekimo gavėjui, šis mokestis nenurodytas ir, antra, per šio tiekėjo mokestinį patikrinimą jis surašė protokolą, kuriame nurodytas PVM ir nurodyta, kad minėtas tiekėjas taip pat yra šio tiekimo gavėjas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES,

turi būti aiškinama taip:

ja nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos iš pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinamo tiekimo gavėjo atimama šioje direktyvoje numatyta teisė į šio mokesčio atskaitą, jeigu tiekėjas, pirma, neįvykdė savo pareigos, numatytos šiuose teisės aktuose, pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją ir išrašė sąskaitų faktūrų, kuriose PVM nenurodytas, gavėjui ir, antra, per mokestinį patikrinimą surašė protokolą, kuriame paminėtas šis PVM ir kuriame šis tiekėjas nurodytas ir kaip šio tiekimo gavėjas.

2. **Direktyva 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2010/45, ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principas**

turi būti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos atmetama galimybė ištaisyti sąskaitą faktūrą tuo atveju, kai, pirma, sąskaitoje faktūroje, kurią tiekėjas išrašė PVM apmokestinamo tiekimo gavėjui, šis mokestis nenurodytas ir, antra, per šio tiekėjo mokestinį patikrinimą jis surašė protokolą, kuriame nurodytas PVM ir nurodyta, kad minėtas tiekėjas taip pat yra šio tiekimo gavėjas.

Parašai.