TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. birželio 18 d.*

Byloje C-566/07

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2007 m. lapkričio 30 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. gruodžio 21 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Stadeco BV,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. gruodžio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Stadeco BV*, atstovaujamos *advocaat* A. Fruijtier,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, D. de Grave ir C. ten Dam,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos, S. Trekli ir M. Tassopoulou,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos R. Adam, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir W. Roels,

susipažinęs su 2009 m. kovo 12 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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; toliau – Šeštoji direktyva), 21 straipsnio 1 dalies c punkto ir fiskalinio neutralumo principo aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (toliau – *Staatssecretaris*) ir *Stadeco BV* (toliau – *Stadeco*) ginčą dėl apmokestinamojo asmens teisės ištaisyti suteiktų paslaugų gavėjui išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkte nurodyta, kad „paslaugų, susijusių su kultūrine, menine, sportine, moksline, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą <…>, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“.

5 Minėtos direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad pagal vidaus sistemą PVM turi mokėti „bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente išskiria (PVM)“.

Nacionalinės teisės aktai

6 Pagal 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (Wet op de omzetbelasting, 1968 m. *Staatsblad*, Nr. 329, toliau – 1968 m. Įstatymas) pagrindinėje byloje nagrinėjamais mokestiniais metais galiojusios redakcijos 1 straipsnio 1 dalies a punktą „pridėtinės vertės mokestis“ yra mokestis, kuriuo apmokestinamas <…> neperžengiant verslininko įmonės veiklos ribų Nyderlanduose įvykdytas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas.

7 1968 m. Įstatymo 6 straipsnio 2 dalies c punkto 1 papunktyje nurodyta, kad „paslaugų, susijusių su <…> kultūrine, menine, sportine, moksline, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla <…> suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur ši veikla ar darbai faktiškai vykdomi“.

8 1968 m. Įstatymo 12 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokestį renka prekes tiekiantis ar paslaugas teikiantis verslininkas“.

9 1968 m. Įstatymo 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „per mokestinius metus mokėtinu tapęs mokestis turi būti sumokėtas deklaracijos pagrindu“.

10 1968 m. Įstatymo 37 straipsnyje numatyta, kad „bet kuriam asmeniui, sąskaitoje faktūroje kokiu nors būdu nurodžiusiam apyvartos mokestį, kurio jis neprivalo mokėti pagal jokią kitą nuostatą, išskyrus šį straipsnį, šis mokestis tampa privalomas sąskaitos faktūros išrašymo dieną; jis turi sumokėti šį mokestį pagal 14 straipsnį“.

11 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu ir, kaip patikslino Nyderlandų vyriausybė, remdamosi *Staatssecretaris* nurodymais, Nyderlandų mokesčių institucijos apyvartos mokesčio ištaisymo tikslu reikalavo asmens, išrašiusio sąskaitą faktūrą su klaidingai nurodytu šiuo mokesčiu, ištaisyti ją išrašant suteiktų paslaugų gavėjui naują sąskaitą faktūrą arba išduodant jam kredito pažymą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Stadeco* yra Nyderlanduose įsteigta įmonė, kuri verčiasi mugių ir parodų stendų nuoma, statymu ir demontavimu.

13 1993–1995 m. *Stadeco* Vokietijoje ir trečiosiose šalyse teikė paslaugas *Economische Voorlichtingsdienst* (Ekonominės informacijos tarnyba, toliau – EVD), viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos prie Nyderlandų ekonomikos ministerijos, užsakymu. EVD naudojosi *Stadeco* paslaugomis vykdant išimtinai apyvartos mokesčiu Nyderlanduose neapmokestinamą veiklą ir, kaip viešosios teisės reglamentuojamos institucijos dalis, neturėjo teisės į šio mokesčio atskaitą.

14 Už minėtas paslaugas, suteiktas už Nyderlandų ribų, išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodomos mokėtinos apyvartos mokesčio sumos, kurios būtų taikomos Nyderlanduose suteiktoms analogiškoms paslaugoms. EVD apmokėjo visas šias sąskaitas, o *Stadeco* Nyderlanduose sumokėjo nurodytus mokesčius.

15 1996 m. mokesčių institucijos pranešė *Stadeco*, kad už nurodytas už Nyderlandų ribų suteiktas paslaugas ji neprivalėjo mokėti jokio apyvartos mokesčio Nyderlanduose. Gavusi šį pranešimą, *Stadeco* paprašė grąžinti visus šiuo pagrindu sumokėtus mokesčius, kurių bendra suma siekė 230 314 NLG (104 512 EUR). Kadangi mokesčių institucijos prašomam grąžinimui nustatė sąlygą ištaisyti EVD išrašytas sąskaitas faktūras, *Stadeco* joms nusiuntė šiuo tikslu išduotos kredito pažymos kopiją. Vėliau jai buvo grąžintos prašomos sumos.

16 Tačiau 2000 m. atlikdamos patikrinimą mokesčių institucijos nustatė, kad *Stadeco* neišdavė EVD kredito pažymos, neištaisė sąskaitų faktūrų ir negrąžino jai jokių sumų. Dėl šios priežasties mokesčių institucijos nusiuntė *Stadeco* sprendimą dėl visų jai grąžintų mokesčių išieškojimo.

17 Atmetus dėl šio sprendimo išieškoti pateiktą *Stadeco* skundą, šiai pavyko pasiekti, kad *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas) panaikintų minėtą sprendimą. Šis teismas nusprendė, kad nagrinėjamu atveju klaidų sąskaitose faktūrose ištaisymas nebuvo esminis, nesant jokio pavojaus prarasti mokestines pajamas, nes dėl EVD pobūdžio nekilo jokia teisė į apyvartos mokesčio atskaitą.

18 *Staatsecretaris* padavė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* dėl *Gerechtshof te 's-Gravenhage* sprendimo. Jis teigia: kadangi *Stadeco* nesilaikė klaidų sąskaitose faktūrose ištaisymo sąlygų, ji neturi teisės pasilikti grąžinto apyvartos mokesčio.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano: kadangi pagal PVM reglamentuojančias materialias taisykles nagrinėjamų paslaugų suteikimo vieta buvo už Nyderlandų ribų, sprendimas išieškoti galėjo būti grindžiamas tik 1968 m. Įstatymo 37 straipsniu, kuriuo į Nyderlandų teisę perkeliamas Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktas.

20 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl mokesčių skolos atsiradimo pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens įsisteigimo valstybėje narėje, jeigu šią sąskaitą faktūrą atitinkančių paslaugų suteikimo vieta pagal bendrą PVM sistemą laikoma esančia kitoje valstybėje narėje.

21 Jei taip būtų, šiam teismui taip pat kyla klausimas, ar mokesčių skolos likvidavimas gali priklausyti nuo nagrinėjamos sąskaitos faktūros ištaisymo, jei suteiktų paslaugų gavėjas neturi teisės į perkant sumokėtų mokesčių atskaitą. Šiuo klausimu teismas mano, kad negalima iš anksto paneigti, jog valstybės narės turi teisę numatyti tokias sąlygas, kad būtų užkirstas kelias nepagrįstam praturtėjimui.

22 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <…> 21 straipsnio 1 dalies pradžią ir c punktą reikia aiškinti taip, kad sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens gyvenamosios ar įsisteigimo vietos valstybėje narėje nereikia mokėti PVM, kai šis asmuo sąskaitoje faktūroje nurodė PVM sumą už paslaugą, kuri pagal bendrą (PVM) sistemą laikoma suteikta kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje?

2. Jei atsakymas būtų neigiamas, ar tuo atveju, kai Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta sąskaita faktūra išrašoma paslaugų gavėjui, kuris neturi teisės į PVM atskaitą (taigi nekyla mokestinių pajamų praradimo grėsmės), valstybės narės turi teisę sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto ir pagal minėtą nuostatą mokėtinu tapusio PVM ištaisymą susieti su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo turi išrašyti savo klientui naują sąskaitą faktūrą, kurioje nenurodomas PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

23 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens gyvenamosios ar įsisteigimo vietos valstybėje narėje nereikia mokėti PVM, kai šis asmuo sąskaitoje faktūroje nurodė PVM už paslaugą, kuri pagal Šeštąją direktyvą laikoma suteikta kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje.

24 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažymėti, kad, priešingai nei teigia *Stadeco*, aplinkybė, jog Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte siekiama apibrėžti tik asmenis, kuriems tenka prievolė mokėti PVM „pagal vidaus sistemą“, o pagrindinėje byloje *Stadeco* teikė EVD nagrinėjamas paslaugas ne Nyderlandų teritorijoje, neužkerta kelio taikyti šios nuostatos c punkto pagrindinės bylos faktams.

25 Pirma, kaip generalinė advokatė pažymėjo savo išvados 12 punkte, iš Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies ir 21 straipsnio 2 dalies matyti, kad žodžiai „pagal vidaus sistemą“ apima visą Europos bendrijos teritoriją, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 3 straipsnyje.

26 Antra, reikia pabrėžti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, jog 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 (šiuo klausimu žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, Rink. p. 4227, 19 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 53 punktą bei 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 23 punktą).

27 Dėl šios priežasties, skirtingai nei iš PVM apmokestinamo sandorio galimos atsirasti mokesčių skolos atveju, paslaugų, už kurias išrašyta sąskaita faktūra, suteikimo vieta nėra svarbi Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkte numatytai mokesčių skolai atsirasti, nes pastaruoju atveju ši skola atsiranda tik dėl PVM nurodymo sąskaitoje faktūroje.

28 Nustatant, kad sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM privalu mokėti neatsižvelgiant į jokią pareigą mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorį, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio

1 dalies c punktu siekiama išvengti mokestinių pajamų praradimo grėsmės, kurią gali sukelti Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatyta teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 57 ir 61 punktus; 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C-78/02–C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 ir 53 punktus bei minėto sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken* 23 punktą).

29 Iš tikrųjų, net jei minėtą teisę į atskaitą galima įgyvendinti tik mokesčių už PVM apmokestinamąjį sandorį atžvilgiu (žr. minėto sprendimo *Genius* 13 punktą), mokestinių pajamų praradimo grėsmė iš esmės nėra visiškai pašalinama, kol sąskaitos faktūros su klaidingai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti tokios teisės įgyvendinimo tikslu, remdamasis Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 57 punktą).

30 Remiantis šia nuostata, kai apmokestinamasis asmuo turi minėtos direktyvos 22 straipsnio 3 dalį atitinkančią sąskaitą faktūrą, jis gali mokesčių institucijoje pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Tačiau, kaip pažymėjo Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės, negalima atmesti galimybės, kad aplinkybės ir sudėtingi teisiniai santykiai neleis mokesčių administracijai tinkamu laiku nustatyti, kad teise į atskaitą negalima pasinaudoti kitais pagrindais.

31 Kadangi mokestinių pajamų praradimo rizika, kurią gali sukelti sąskaitos faktūros adresato pasinaudojimas teise į atskaitą, tenka valstybei narei, kuriai priskirtinas atitinkamoje sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM, remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktu PVM turi būti sumokėtas šioje valstybėje narėje.

32 Šiuo klausimu reikėtų patikslinti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, kurioje valstybėje narėje turi būti sumokėtas konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM. Šiam

vertinimui gali būti svarbu, be kita ko, nurodytas mokesčio tarifas, valiuta, kuria išreikšta mokėtina suma, sąskaitoje faktūroje vartojama kalba, atitinkamos sąskaitos faktūros turinys ir kontekstas, šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir suteiktų paslaugų gavėjo įsisteigimo vietos bei elgesys.

33 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą PVM turi būti sumokėtas valstybėje narėje, kuriai priskirtinas sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente nurodytas PVM, net jei atitinkamas sandoris nebuvo apmokestintas šioje valstybėje narėje. Atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, kurios valstybės narės PVM atitinka konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM. Šiam vertinimui gali būti svarbu, be kita ko, nurodytas mokesčio tarifas, valiuta, kuria išreikšta mokėtina suma, sąskaitoje faktūroje vartojama kalba, atitinkamos sąskaitos faktūros turinys ir kontekstas, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir suteiktų paslaugų gavėjo įsisteigimo vietos bei elgesys.

Dėl antrojo klausimo

34 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar fiskalinio neutralumo principui prieštarauja tai, kad valstybė narė, kuriai PVM mokėtinas tik todėl, kad jis per klaidą buvo nurodytas išrašytoje sąskaitoje faktūroje, PVM ištaisymą susieja su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteiktų paslaugų gavėjui ištaisytą sąskaitą faktūrą, kurioje nenurodomas šis PVM, jeigu paslaugų gavėjas neturi teisės į PVM atskaitą, taigi nekyla mokestinių pajamų praradimo grėsmė.

35 Šiuo klausimu primintina, kad Šeštojoje direktyvoje aiškiai nenumatytas atvejis, kai PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas per klaidą, nors jo mokėti neprivalu už šiuo mokesčiu apmokestinamąjį sandorį. Tai reiškia, kad tol, kol Bendrijos teisės aktų

leidėjas užpildys šią spragą, sprendimo turi ieškoti valstybės narės (minėtų sprendimų *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 48 ir 49 punktai bei *Karageorgou ir kt.* 49 punktas).

36 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad siekdamos užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas (minėto sprendimo *Genius* 18 punktas).

37 Tačiau kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį galima būtų ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio ištaisymo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu (žr. minėtų sprendimų *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 58 punktą ir *Karageorgou ir kt.* 50 punktą).

38 Be to, toks ištaisymas negali priklausyti nuo mokesčių institucijų diskrecijos (minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 68 punktas).

39 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad priemonės, kurių valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais

numatytos bendros PVM sistemos principas (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 59 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

40 Taigi, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM dėl prašymams sugrąžinti mokesčius pateikti nustatytų sąlygų, pagal minėtus principus iš valstybių narių galima reikalauti numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken* 41 punktą).

41 Iš pagrindinės bylos aplinkybių aišku, kad Nyderlandų mokesčių institucijos, remdamosi *Staatssecretaris* bendraisiais nurodymais šiuo klausimu, nustatė *Stadeco* sumokėtam PVM ištaisyti sąlygą pataisyti jos EVD išrašytas sąskaitas faktūras ar išrašyti naujas sąskaitas faktūras nenurodant PVM, ar išduoti kredito pažymą.

42 Kadangi tiek ištaisyta sąskaita faktūra, tiek kredito pažyma suteiktų paslaugų gavėjui aiškiai leidžia suprasti, kad atitinkamoje valstybėje narėje neprivalu mokėti jokio PVM ir todėl šis paslaugų gavėjas neturi teisės į PVM atskaitą, pripažintina, kad tokia sąlyga iš esmės leidžia išvengti mokestinių pajamų praradimo grėsmės. Be to, reikia konstatuoti, kad dėl šios sąlygos minėto mokesčio grąžinimas nepriklauso nuo mokesčių institucijų diskrecijos.

43 Be to, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje *Stadeco* įrodė, jog pati tinkamu laiku visiškai pašalino mokestinių pajamų praradimo grėsmę, Teisingumo Teismas, siekdamas pateikti šiam teismui naudingą atsakymą, vis dėlto gali pateikti jam visas, jo manymu, reikalingas nuorodas

(šiuo klausimu žr., be kita ko, 2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *MOTOE*, C-49/07, Rink. p. I-4863, 30 punktą ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, Rink. p. I-10921, 33 punktą).

44 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Stadeco* Nyderlandų mokesčių institucijoms pateikė EVD išduotos kredito pažymos kopiją, tačiau iš tikrųjų *Stadeco* neišdavė šios pažymos ir neištaisė pagrindinėje byloje nagrinėjamų sąskaitų faktūrų.

45 Faktiškai aišku, kad pagrindinėje byloje mokestinių pajamų praradimo grėsmė išnyksta tik dėl dvejopos aplinkybės, t. y. pirma, dėl EVD turimo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos statuso ir, antra, dėl to, kad EVD naudojosi *Stadeco* paslaugomis išimtinai apyvartos mokesčiu Nyderlanduose neapmokestinamai veiklai, neatsirado teisė į šio mokesčio atskaitą.

46 Vis dėlto, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 30 punkte, negalima visiškai atmesti galimybės, kad aplinkybės ir sudėtingi teisiniai santykiai neleis mokesčių administracijai tinkamu laiku nustatyti, kad dėl šių priežasčių negalima pasinaudoti teise į atskaitą.

47 Tokiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytam PVM ištaisyti nustatyta sąlyga ištaisyti šią sąskaitą faktūrą iš esmės neviršija to, kas būtina pasiekti tikslą visiškai pašalinti mokestinių pajamų praradimo grėsmę.

48 Be to, kadangi iš pagrindinės bylos aplinkybių matyti, kad Nyderlandų mokesčių institucijos PVM ištaisymui, atrodo, taip pat taiko reikalavimą, kad atitinkamą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo grąžintų jo suteiktų paslaugų gavėjui nepagrįstai sumokėtą mokestį, reikėtų priminti, jog Bendrijos teisė nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisės sistemą būtų neleidžiama grąžinti nepagrįstai surinktą mokestį, jei tai lemtų teisę į šį gražinimą turinčių asmenų nepagrįstą praturtėjimą (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 41 punktas ir nurodyta teismo praktika).

49 Tačiau nepagrįsto praturtėjimo, kurį apmokestinamajam asmeniui gali sukelti Bendrijos teisės požiūriu nepagrįstai surinko mokesčio grąžinimas, egzistavimas ir apimtis gali būti nustatyti tik atlikus analizę, kurioje atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 43 punktą).

50 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad tokią analizę turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Šiuo tikslu gali būti svarbu, ar *Stadeco* ir EVD sudarytose sutartyse buvo nurodytas fiksuotas atlygis už suteiktas paslaugas, ar tik bazinės sumos, kurios prireikus būtų didinamos įtraukiant mokėtinus mokesčius. Pirmuoju atveju gali nebūti *Stadeco* nepagrįsto praturtėjimo.

51 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad fiskalinio neutralumo principas iš esmės nedraudžia valstybei narei, kuriai PVM mokėtinas tik todėl, kad jis per klaidą buvo nurodytas išrašytoje sąskaitoje faktūroje, susieti PVM ištaisymą su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteiktų paslaugų gavėjui

ištaisytą sąskaitą faktūrą, kurioje šis PVM nenurodomas, jei šis apmokestinamasis asmuo tinkamu laiku visiškai nepašalino mokestinių pajamų praradimo grėsmės.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 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. 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, iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 21 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal šią nuostatą pridėtinės vertės mokestis turi būti sumokėtas valstybėje narėje, kuriai priskirtinas sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente nurodytas pridėtinės vertės mokestis, net jei atitinkamas sandoris nebuvo apmokestintas šioje valstybėje narėje. Atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, kurios valstybės narės pridėtinės vertės mokestį atitinka konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodytas pridėtinės vertės mokestis. Šiam vertinimui gali būti svarbu, be kita ko, nurodytas mokesčio tarifas, valiuta, kuria išreikšta mokėtina suma, sąskaitoje faktūroje vartojama kalba, atitinkamos sąskaitos faktūros turinys ir kontekstas, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ir suteiktų paslaugų gavėjo įsisteigimo vietos bei elgesys.

2. Fiskalinio neutralumo principas iš esmės nedraudžia valstybei narei, kuriai pridėtinės vertės mokestis mokėtinas tik todėl, kad jis per klaidą buvo nurodytas išrašytoje sąskaitoje faktūroje, susieti pridėtinės vertės mokesčio ištaisymą su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteiktų paslaugų gavėjui ištaisytą sąskaitą faktūrą, kurioje šis mokestis nenurodomas, jei šis apmokestinamasis asmuo tinkamu laiku visiškai nepašalino mokestinių pajamų praradimo grėsmės.

Parašai.