Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio a punktas, 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktai, 289 ir 290 straipsniai – Galimybė atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) – Kitose valstybėse narėse vykdomi pardavimo sandoriai – Atleidimo nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje pasinaudojama teise į atskaitą, tvarka“

Byloje C-507/16

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) 2016 m. rugsėjo 12 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugsėjo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Entertainment Bulgaria System EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai S. Rodin ir E. Regan,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Entertainment Bulgaria System EOOD*, atstovaujamos S. Georgieva,

– *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia*, atstovaujamo A. Georgiev,

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

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Mihaylova,

* Proceso kalba: bulgarų.

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 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14) (toliau – Direktyva 2006/112), 168 straipsnio a ir b punktų, 169 straipsnio a punkto ir 214 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Entertainment Bulgaria System EOOD* (toliau – EBS) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia* (Sofijos miesto skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius, Bulgarija) ginčą dėl mokestinio patikrinimo akto, kuriuo šiai įmonei nurodyta sumokėti pridėtinės vertės mokesčio nepriemoką (PVM) ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje numatyta:

„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;

<…>“

4 Šios direktyvos 169 straipsnyje nustatyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę į tame straipsnyje nurodyto PVM atskaitą, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje;

<…>“

5 Šios direktyvos 214 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10[9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris jų atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

<…>

d) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuriam jų atitinkamoje teritorijoje suteikiamos paslaugos, už kurias jis privalo sumokėti PVM pagal 196 straipsnį;

e) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs jų atitinkamoje teritorijoje, kuris kitos valstybės narės teritorijoje teikia paslaugas, už kurias PVM moka tik paslaugų gavėjas pagal 196 straipsnį.

<…>“

6 Tos pačios direktyvos 196 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.“

7 Direktyvos 2006/112 282 straipsnyje nurodyta, kad šios direktyvos 2 skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokesčio lengvatos taikomos, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkaus verslo įmonės.

8 Šios direktyvos 287 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą:

<…>

17) Bulgarija: 25 600 [eurų];

<…>“

9 Minėtos direktyvos 289 straipsnyje nustatyta:

„Nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose faktūrose.“

10 Direktyvos 2006/112 290 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie turi teisę būti atleisti nuo PVM, gali pasirinkti taikyti įprastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras. Šiuo atveju jie turi teisę į bet kurią nacionalinės teisės aktuose numatytą laipsnišką mokesčio lengvatą.“

Bulgarijos teisė

11 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad teisės atskaityti pirkimo PVM neturi asmuo, įregistruotas pagal ZDDS 97a straipsnį.

12 ZDDS 94 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad įregistravimas kaip PVM mokėtojo gali būti privalomas arba savanoriškas.

13 Pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį kiekvienas mokesčių mokėtojas, kurio apmokestinamoji apyvarta per iki einamojo mėnesio buvusį trumpesnį nei dvylikos mėnesių iš eilės laikotarpį buvo didesnė ar lygi 50 000 Bulgarijos levų (BGN) (apie 25 600 eurų), turi pateikti prašymą jį įregistruoti pagal šį įstatymą per keturiolika dienų nuo laikotarpio, per kurį jis pasiekė šią apyvartą, pabaigos.

14 ZDDS 97a straipsnyje nustatyta:

„1. Šio įstatymo nustatyta tvarka turi būti registruojamas bet kuris 3 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo, kuriam šalies teritorijoje teikiamos apmokestinamos paslaugos, už kurias mokestį turi sumokėti gavėjas, kaip numatyta 82 straipsnio 2 dalyje.

2. Šio įstatymo nustatyta tvarka turi būti registruojamas bet kuris 3 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyje nurodytas šalies teritorijoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kuris teikia paslaugas pagal 21 straipsnio 2 dalį, kai šių paslaugų teikimo vieta yra kitos valstybės narės teritorija.

3. Apmokestinamasis asmuo, įregistruotas pagal 1 dalį, laikomas įregistruotu ir pagal 2 dalį, ir atvirkščiai.

<…>“

15 ZDDS 100 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris neatitinka privalomo registravimo pagal 96 straipsnio 1 dalies sąlygų, turi teisę registruotis pagal šį įstatymą.“

16 ZDDS 113 straipsnio 9 dalyje numatyta:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įregistruoti pagal šį įstatymą arba yra įregistruoti remiantis 97a straipsnio 1 ir 2 dalimis <…> neturi teisės nurodyti PVM jų išrašomose sąskaitose faktūrose.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

17 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad EBS yra Bulgarijoje įsteigta bendrovė, teikianti paslaugas interneto paslaugų srityje, kaip antai interneto svetainių kūrimo, multimedijos plėtros arba grafinio dizaino paslaugas.

18 Nuo 2010 m. gruodžio 21 d. EBS buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja pagal ZDDS 97a straipsnio 2 dalį, pagal kurią numatytas Bulgarijoje įsteigtų apmokestinamųjų asmenų, teikiančių paslaugas, kurių suteikimo vieta yra kitos valstybės narės teritorijoje, registravimas.

19 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad EBS buvo paslaugų, kurias teikė kitų nei Bulgarijos Respublika valstybių narių teritorijoje įsteigti apmokestinamieji asmenys, gavėja; ji naudojosi šiomis paslaugomis, kad galėtų teikti paslaugas kitose valstybėse narėse ir Šveicarijoje.

20 Pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką EBS atliko PVM, susijusio su jai suteiktomis paslaugomis, atskaitą.

21 Atlikdama mokestinį patikrinimą *Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinė pajamų agentūra, Bulgarija) nustatė, kad nuo 2013 m. lapkričio 30 d. EBS pasiekė apyvartą, nuo kurios įmonėms šioje valstybėje narėje nebegali būti taikoma atleidimo nuo PVM tvarka ir jos, remdamosi nacionaline teise, turi registruotis kaip PVM mokėtojos pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį.

22 2015 m. rugsėjo 16 d. mokestinio patikrinimo akte Nacionalinė pajamų agentūra, pirma, teigė, kad EBS neteisėtai pasinaudojo teise atskaityti PVM, susijusį su jai suteiktomis paslaugomis, nes pagal ZDDS 70 straipsnio 4 dalį šia teise draudžiama naudotis pagal ZDDS 97a straipsnį įregistruotiems asmenims ir, antra, nurodė EBS sumokėti PVM nepriemoką ir delspinigius (toliau – mokestinio patikrinimo aktas).

23 2015 m. lapkričio 30 d. sprendimu Sofijos miesto skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius iš dalies patenkino prašymą iš dalies pakeisti mokestinio patikrinimo aktą, nes nusprendė, kad draudimas atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM galėjo būti taikomas EBS ne iki jos įregistravimo kaip PVM mokėtojos pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį, o tik iki to momento, kai buvo įvykdytos prašymo įregistruoti pagal šią nuostatą pateikimo sąlygos.

24 Kadangi EBS buvo įpareigota sumokėti 2 094 196 BGN (apie 1 070 741 eurų) PVM ir delspinigius, ji pateikė *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) prašymą panaikinti tokį iš dalies pakeistą mokestinio patikrinimo aktą.

25 Šis teismas siekia sužinoti, ar ZDDS 70 straipsnio 4 dalis atitinka Direktyvą 2006/112.

26 Jis pažymi, kad jei kaip PVM mokėtojai pagal ZDDS 97a straipsnį, į kurį padaryta nuoroda ZDDS 70 straipsnio 4 dalyje, įregistruoti apmokestinamieji asmenys negali savo sąskaitose faktūrose nurodyti PVM už Bulgarijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, jie turi turėti galimybę nurodyti šį mokestį sąskaitose faktūrose už prekes ar paslaugas, kurių tiekimo ar suteikimo vieta yra už šios valstybės narės ribų. Jis mano, kad dėl šios priežasties minėti apmokestinamieji asmenys gali atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM už paslaugas, kurias jiems suteikė kitų valstybių narių teritorijoje įsteigti apmokestinamieji asmenys.

27 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Sofia- grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos 214 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, kiek tai susiję su teise į atskaitą, įvairiems įregistravimo kaip PVM mokėtojų atvejams priskiriama skirtinga svarba arba kad valstybės narės gali įregistravimo atvejams priskirti skirtingą svarbą, kaip padarė ZDDS 97a straipsnyje ir 70 straipsnio 4 dalyje?

2. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad [šios] direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje nustatytomis sąlygomis įregistruotas asmuo neturi teisės atskaityti PVM, sumokėtą už paslaugas, kurias jam suteikė kitų valstybių narių apmokestinamieji asmenys, nors jis tas pačias paslaugas naudoja teikdamas paslaugas kitose valstybėse narėse ir yra įvykdytos kitos materialiosios ir procedūrinės teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlygos?

3. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos leidžiama tokia nacionalinės teisės norma, kokia yra ZDDS 70 straipsnio 4 dalis, pagal kurią asmenys, kaip PVM mokėtojai įregistruoti pagal Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktus, o ne pagal 214 straipsnio 1 dalies a punktą, niekada neįgyja teisės atskaityti pirkimo PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

28 Savo trimis prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktui ir 169 straipsnio a punktui prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, motyvuojant tuo, kad jis įregistruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų.

29 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Direktyvos 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose atitinkamai kalbama apie atvejus, kai valstybės narės teritorijoje apmokestinamajam asmeniui teikiamos paslaugos, už kurias jis turi sumokėti PVM pagal šios direktyvos 196 straipsnį ir kai apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas valstybės narės teritorijoje ir kitos valstybės narės teritorijoje teikia paslaugas, už kurias pagal tą patį 196 straipsnį PVM turi sumokėti tik prekes ar paslaugas gaunantis asmuo. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Bulgarijos teisėje ši nuostata buvo perkelta į ZDDS 97a straipsnio 1 ir 2 dalis.

30 Toliau svarbu priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad teisė į mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaitą būtų suteikta, jeigu yra įvykdyti esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatytas registravimas kaip PVM mokėtojo yra tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais, dėl kurio negali būti abejojama, be kita ko, teise į PVM atskaitą, jeigu įvykdytos materialinės šios teisės atsiradimo sąlygos (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 60 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32 Iš to matyti, jog tai, kad asmuo nebuvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas prieš tai, kai naudojo vykdant apmokestinamąją veiklą įsigytas prekes, negali trukdyti jam naudotis teise į mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM atskaitą (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

33 Iš to taip pat matyti, *a fortiori*, kad pagal nacionalinės teisės aktą apmokestinamajam asmeniui negali būti trukdoma naudotis teise į mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad jis yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų.

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvai 2006/112 prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, motyvuojant tuo, kad jis įregistruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų.

35 Vis dėlto iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad galimas ir kitoks nacionalinės teisės akto išaiškinimas.

36 Iš tikrųjų, kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kadangi dėl EBS apyvartos lygio ši įmonė Bulgarijoje nebegalėjo naudotis atleidimo nuo PVM tvarka, ji nebegalėjo būti įregistruota kaip PVM mokėtoja pagal ZDDS 97a straipsnio 1 ir 2 dalis, tačiau jai turėjo būti taikoma „privaloma“ registracija pagal ZDDS 96 straipsnį.

37 Iš to gali būti daroma išvada, jog pagal ZDDS 97a straipsnio 1 ir 2 dalis registruotis kaip PVM mokėtojai gali tik tie apmokestinamieji asmenys, kuriems Bulgarijoje taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka.

38 Jei taip yra, o tai privalo patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją aiškinti nacionalinę teisę,,reikia performuluoti pateiktus klausimus ir laikyti, kad jie iš esmės susiję su klausimu, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktui ir 169 straipsnio a punktui prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam joje taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise į pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, atskaitą.

39 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja šiems apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kur vykdo šiuos sandorius, teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti toje valstybėje narėje mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekes ir paslaugas, kurias jam patiekė ar suteikė (arba patieks ar suteiks) kitas apmokestinamasis asmuo.

40 Vis dėlto valstybės narės teritorijoje įsteigta įmonė, kuriai šioje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka, negali remtis šioje nuostatoje numatyta teise į mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Iš tiesų Direktyvos 2006/112 289 straipsnyje numatyta, kad apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma ši atleidimo nuo mokesčio tvarka, „neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 straipsnius <…> ir negali jo nurodyti savo sąskaitose faktūrose“.

41 Be to, Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkte pažymėta, kad be šios direktyvos 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos vykdyti sandoriams, susijusiems su tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kur PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jeigu jie būtų vykdomi toje kitoje valstybėje narėje.

42 Taigi pagal Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punktą teisės į atskaitą įgyvendinimas priklauso nuo klausimo, ar tokia teisė egzistuoja, kai visi sandoriai sudaryti vienoje valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 32 punktą). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad teisė į atskaitą gali būti įgyvendinama net neatsižvelgiant į tai, ar vykdant sandorį iš tiesų buvo sumokėtas pardavimo PVM kitose valstybėse narėse (pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 41 punktą).

43 Vis dėlto, jeigu įmonė, kuriai Bulgarijoje taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka, negalėtų šioje valstybėje narėje remtis teise į mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM atskaitą už paslaugas, suteiktas šioje valstybėje narėje, viena iš Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkte numatytų teisės atskaityti mokėtiną arba sumokėtą pirkimo PVM už ne šioje valstybėje narėje suteiktas paslaugas taikymo sąlygų taip pat nebūtų įvykdyta.

44 Taigi darytina išvada, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad jiems neprieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam toje valstybėje taikoma atleidimo nuo

mokesčio tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise į mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM, sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, atskaitą.

45 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvai 2006/112 prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, motyvuojant tuo, kad jis įregistruotas kaip PVM mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų. Tačiau Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad jiems neprieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam toje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise į pirkimo PVM, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 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:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES turi būti aiškinama taip, kad jai prieštarauja valstybės narės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje narėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, motyvuojant tuo, kad jis įregistruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas susiklosčius vienai iš Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 214 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatytų situacijų. Tačiau Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 168 straipsnio a punktas ir 169 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad jiems neprieštarauja valstybės teisės aktas, pagal kurį šios valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam toje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, mokėtino arba sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, atskaitą.

Parašai.