



Informacijos suvestinė

PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ATSKAITA

Pridėtinės vertės mokesčiui (PVM), kuris jau beveik penkis dešimtmečius¹ yra Sąjungos teisės dalis, be kita ko, būdinga, pirma, tai, kad jis yra vartojimo mokestis, paprastai taikomas apmokestinamųjų asmenų vykdančią ekonominę veiklą sudaromiems sandoriams, siekiant apmokestinti tik galutinį vartotoją, ir, antra, neutralumo principas, kuriuo vadovaujama taikant šį mokestį, taip pat įtvirtinantis teisės į mokesčio atskaitą principą. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo PVM naštos už visus jo sandorius, kurie patys suteikia teisę į atskaitą. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje, susijusioje su PVM, dažnai primena, kad teisė į atskaitą (taigi ir į sumokėto mokesčio grąžinimą) yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama.

Vis dėlto, net jei ši teisė į atskaitą iš pirmo žvilgsnio visada turėtų būti taikoma siekiant neutralaus apmokestinimo, šiai teisei taikomi tam tikri apribojimai. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje reikalauja, kad būtų tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp prekės ar paslaugos įsigijimo ir apmokestinamojo pardavimo sandorio. Kitaip tariant, pagal objektyvius kriterijus įsigijimas turi būti skirtas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. Vis dėlto kai įsigijimai yra skirti neapmokestinamiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, pardavimo mokestis negali būti renkamas ir pirkimo mokestis negali būti atskaitytas.

Savo jurisprudencijoje Teisingumo Teismas taip pat nustatė, kad Sąjungos teise negalima remtis sukčiavimo ar piktnaudžiavimo tikslais. Piktnaudžiavimo atveju gali būti atgaline data atsisakyta suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, jei teise į atskaitą pasinaudota piktnaudžiaujant. Nacionalinis teismas gali atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog atlikdamas įsigijimus jis dalyvavo į PVM sukčiavimą įtraukta sandorį, netgi jei nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos sąvokos „prekių tiekimas, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, ir „ekonominė veikla“.

¹ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

Toliau atrinkti pagal temas klasifikuoti sprendimai, apimantys naujausią Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su PVM atskaita.

I. Neutralumo principai

Kaip minėta, Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje ne kartą priminė, kad Direktyvoje 77/388 ir Direktyvoje 2006/112 nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM².

Teisingumo Teismas taip pat pabrėžia, kad nors valstybės narės gali priimti priemones pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, šios priemonės neturi kelti grėsmės PVM neutralumui³.

Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją mokesčių neutralumo principas, kuris yra Sąjungos teisės aktų leidėjo numatytas bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje, be kita ko, reikalauja, kad skirtingos situacijos nebūtų vertinamos vienodai, nebent toks vertinimas būtų objektyviai pateisinamas⁴.

[2012 m. kovo mėn. 1 d. Sprendimas „Kopalnia Odwiwkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz“ \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

2006 m. gruodžio mėn. du fiziniai asmenys, būsimieji Lenkijos ūkinės bendrijos nariai, įsigijo nekilnojamojo turto. Šį įsigijimą antstolis patvirtino išrašęs sąskaitą faktūrą šių būsimų narių vardu. Vis dėlto ūkinė bendrija buvo įsteigta tik po keturių mėnesių, t. y. 2007 m. balandžio mėn. Šiuo atveju notaras šios ūkinės bendrijos vardu išrašė sąskaitą faktūrą už notaro patvirtinto dokumento, susijusio su bendrijos įsteigimu, išdavimą ir su juo susijusius nuorašus. Todėl atitinkama ūkinė bendrija deklaravo pirkimo PVM sumą pagal dvi aptariamas sąskaitas faktūras.

Mokesčių administratorius atsisakė leisti taikyti prašomą atskaitą, motyvuodamas tuo, kad pagal pirmąją sąskaitą faktūrą nekilnojamojo turto pirkėjas buvo ne pati ūkinė bendrija, o fiziniai asmenys, kurie įsteigus šią bendriją perdavė jai šį turtą kaip nepiniginį įnašą. Dėl antrosios sąskaitos faktūros mokesčių administratorius nusprendė, kad ji buvo išrašyta prieš įregistruojant aptariamą ūkinę bendriją komerciniame registre ir todėl buvo išrašyta dar neegzistuojančios ūkinės bendrijos vardu. Be to, būsimieji dalininkai negalėjo pasinaudoti teise į PVM, sumokėto už investicines išlaidas, atskaitą dėl to, kad aptariamo ilgalaikio turto įnašas buvo neapmokestinamas sandoris pagal pagrindinėje byloje taikomus nacionalinės teisės aktus.

Gavęs ieškinį dėl atsisakymo suteikti teisę į atskaitą, nacionalinis teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl klausimo, ar, viena vertus, ūkinei bendrijai,

² 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas).

³ 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 50 punktas).

⁴ 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Lietuvos geležinkeliai* (C-250/11, EU:C:2012:496, 44 ir 45 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

atstovaujamai būsimų narių, patyrusiai investavimo išlaidų iki formalios registracijos kaip komercinės bendrovės ir iki registracijos kaip PVM mokėtojos, buvo leidžiama po registracijos kaip komercinės bendrovės ir registracijos kaip PVM mokėtojos pasinaudoti teise į pirkimo PVM, sumokėto nuo investavimo išlaidų, susijusių su jos apmokestinama veikla, atskaitą remiantis Direktyvos 2006/112 9, 168 ir 169 straipsniais ir ar, kita vertus, sukliudyti pasinaudoti šia teise galėjo faktas, kad nekilnojamojo turto įsigijimo sąskaita faktūra buvo išrašyta narių, o ne ūkinės bendrijos, vardu.

Atsižvelgęs į tai, ką konstatavo bylose *Rompelman* (263/83)⁵ ir *INZO* (C-110/94)⁶, Teisingumo Teismas priminė, kad parengiamoji veikla, be kita ko, nekilnojamojo turto pirkimo forma, jau turi būti priskirta prie ekonominės veiklos, nurodytos Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalyje ir Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje, kuri gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus (28 punktas). Be to, pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą pirmosios išlaidos investicijoms, patirtos ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla. Šiuo atžvilgiu šiam principui prieštarautų tai, kad minėta veikla pradedama tik tada, kai nekilnojamasis turtas faktiškai naudojamas, t.y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų (29 punktas). Taigi bet kuris asmuo, kuris atlieka tokius investicinius veiksmus, glaudžiai susijusius su nekilnojamojo turto naudojimu ateityje ir reikalingus jo naudojimui, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388 (30 punktas), ir šiuo pagrindu turi teisę pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą (31 punktas). Be to, taikant PVM neutralumo principą apmokestinamasis asmuo, kurio vienintelis veiklos tikslas yra parengti kito apmokestinamojo asmens ekonominę veiklą ir kuris neįvykdo jokio apmokestinamojo sandorio, gali pasinaudoti teise į atskaitą, susijusią su antrojo apmokestinamojo asmens atliekamais apmokestinamaisiais sandoriais (33 punktas). Todėl jeigu pagal nacionalinės teisės aktus nariai, nors ir gali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM tikslais, negali remtis aptariamomis ūkinės bendrijos apmokestinamaisiais sandoriais, kad nepatirtų PVM išlaidų, susijusių su investavimo sandoriais šios ūkinės bendrijos veiklos tikslais, siekiant užtikrinti apmokestinimo neutralumą ši ūkinė bendrija turi turėti galimybę atsižvelgti į šiuos investavimo sandorius atskaitydama PVM (35 punktas).

Teisingumo Teismo teigimu, pagal šį pagrindinį PVM neutralumo principą taip pat reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jei įvykdyti esminiai pirkimo PVM taikomos teisės reikalavimai, net jei nesilaikoma tam tikrų formalių reikalavimų (43 punktas). Taigi tai, kad sąskaita faktūra, išrašyta prieš įregistruojant šią ūkinę bendriją ir suteikiant jai PVM mokėtojo kodą, buvo išrašyta būsimų narių, o ne pačios ūkinės bendrijos vardu, negali paneigti teisės į atskaitą, nes asmenys, kurie turėjo sumokėti pirkimo PVM, ir asmenys, kurie įsteigė atitinkamą ūkinę bendriją, yra tie patys. Dėl kitokio požūrio naudojimasis teise į atskaitą taptų neįmanomas ir todėl būtų pakenkta PVM neutralumui.

[2012 m. kovo 22 d. *Sprendimas „Klub“* \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

2009 m. gegužės mėn. Bulgarijos bendrovė, kuri eksploatavo viešbutį Varnoje (Bulgarija), nusipirko gyvenamosios paskirties dviaukštį butą Sofijoje (Bulgarija). Su šiuo pirkimu susijęs PVM buvo atskaitytas nepateikus mokesčių deklaracijos dėl vietos mokesčių už šį butą sumokėjimo. Kadangi

⁵ Dėl šios bylos priimtas [1985 m. vasario 14 d. *Sprendimas Rompelman* \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Dėl šios bylos priimtas [1996 m. vasario 29 d. *Sprendimas INZO* \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

atitinkama bendrovė nepakeitė šio nekilnojamojo turto paskirties ir savo vardu nesudarė vandens ir elektros energijos tiekimo sutarčių, mokesčių institucijos iš to padarė išvadą, kad butas buvo skirtas gyventi, o ne komerciniams tikslams, todėl jo įsigijimas nesuteikė teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

Administrativen sad Varna (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) pateiktame skunde minėta bendrovė ginčijo šį požiūrį ir teigė, kad aptariamas nekilnojamasis turtas buvo skirtas komerciniams tikslams, nes ji ketino jį naudoti per derybas su kelionių organizatoriais. Kadangi Bulgarijos teisėje *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d.) 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas aiškinamas skirtingai, šis teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą su klausimu, be kita ko, ar pagal Direktyvą 2006/112 teisė į atskaitą atsiranda mokestiniu laikotarpiu, per kurį atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas komerciniais tikslais.

Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog turtą įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (39 punktas), ir kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, kai veikia savo ekonominės veiklos tikslais, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112 (40 punktas). Anot Teisingumo Teismo, jei apmokestinamajam asmeniui būtų neleidžiama atskaityti mokėtino pirkimo PVM už vėlesnį apmokestintą turto naudojimą komerciniais tikslais, nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo naudoti visą ilgalaikį turtą savo veikloje, atsižvelgiant į būsimus sandorius, jis nebūtų visiškai atleistas nuo mokesčio, susijusio su jo ekonominei veiklai naudojamu turtu, ir jo komercinė veikla būtų apmokestinta dvigubai, o tai prieštarautų bendrajai PVM sistemai būdingam neutralumo principui (42 punktas). Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pagal šį principą reikalaujama, kiek tai susiję su veiklos apmokestinimu, kad verslo tikslais patirtos investicijų išlaidos būtų laikomos ekonomine veikla, dėl kurios atsiranda teisė iš karto atskaityti mokėtiną pirkimo PVM (43 punktas). Todėl asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas iškart nėra naudojamas šiai ekonominei veiklai (44 punktas).

[2014 m. vasario 6 d. Sprendimas „E. ON Global Commodities“ \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)

Nuo 2005 m. spalio mėn. aptariama bendrovė vykdė prekybą energija Rumunijos rinkoje. Siekdama įvykdyti kitoje nei Rumunija valstybėje įsteigtiems apmokestinamiesiems asmenims nustatytas pareigas pagal 2003 m. gruodžio 22 d. *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.), ji paskyrė atstovą mokesčių klausimais Rumunijoje ir buvo joje įregistruota kaip PVM mokėtoja. Kadangi pareiga paskirti atstovą buvo panaikinta, kai Rumunija tapo Sąjungos nare, nuo 2007 m. sausio 1 d. atitinkamos bendrovės atstovas nustojo rašyti sąskaitas faktūras minėtos bendrovės vardu, tačiau toliau atstovavo bendrovei Rumunijoje, be kita ko, mokesčių institucijose. 2007 m. sausio 1 d.–rugpjūčio 31 d. bendrovė norėjo atskaityti PVM, kurį ji sumokėjo remdamasi savo prekybos partnerių, Rumunijos juridinių asmenų, kaip paslaugų teikėjų išrašytais sąskaitomis faktūromis. Mokesčių institucijos atsisakė bendrovės atstovui suteikti teisę į atskaitą, susijusią su sandoriais, įvykdytais nuo 2007 m. sausio 1 d., nes ši bendrovė nebebuvo apmokestinama PVM Rumunijoje už energijos tiekimo sandorius, o tai reiškia, kad už minėtus sandorius Rumunijoje ji sąskaitose faktūrose nenurodė ir nerinko PVM; nuo tos dienos ši pareiga teko tiekimo gavėjui.

Po šio atsisakymo atitinkama bendrovė, be kita ko, pateikė prašymą grąžinti mokestį pagal Direktyvą 79/1072⁷ ir nacionalinės teisės nuostatą, kuria ši direktyva perkeliama į Rumunijos teisę. Šis prašymas buvo atmestas motyvuojant tuo, kad minėta direktyva taikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įregistruoti kaip PVM mokėtojai ir kuriems netaikoma pareiga įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, nors bendrovei ir toliau buvo atstovaujama mokesčių tikslais Rumunijoje, todėl ji faktiškai buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja Rumunijoje. Kadangi bendrovės administracinis skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas, ji pateikė skundą *Cuarta de Appel Bucuresti* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija), kuris pateikė Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

Šioje byloje, susijusioje su Direktyvos 79/1072 nuostatų išaiškinimu, Teisingumo Teismas nagrinėjo, ar šios direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad dėl to, jog apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs valstybėje narėje ir tiekęs elektros energiją kitoje valstybėje narėje, paskiria atstovą mokesčių tikslais, kuris įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas šioje antrojoje valstybėje, šis apmokestinamasis asmuo negali remtis minėta direktyva pastarojoje valstybėje, kad jam būtų grąžintas sumokėtas pirkimo PVM. Rumunijos vyriausybė teigė, kad aptariama bendrovė, išsaugodama savo atstovą mokesčių klausimais, sukūrė teisinę spragą, taip atimdama iš savęs bet kokią galimybę susigrąžinti PVM.

Vis dėlto priminęs, kad Direktyvoje 79/1072 numatytos dvi kumuliacinės sąlygos tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų būti laikomas neįsisteigusiu šalies teritorijoje ir kad jis galėtų pasinaudoti teise į PVM grąžinimą, Teisingumo Teismas išnagrinėjo antrąją iš šių sąlygų, t. y. draudžiančią apmokestinamajam asmeniui tiekti prekes ar teikti paslaugas, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis PVM grąžinančioje valstybėje narėje, (42 punktas) ir priminė, kad jeigu dėl atitinkamo elektros energijos tiekimo Direktyva 79/1072 netaikoma, iš principo turi būti leista atskaityti pirkimo PVM, jei įvykdyti esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamasis asmuo nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Iš tiesų mokesčių neutralumo principas draudžia taikyti sankciją, kuria atsisakoma suteikti teisę į PVM grąžinimą arba atskaitą (55 punktas). Ši teisė neprarandama vien dėl atstovo mokesčių tikslais, kuris įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas pastarojoje valstybėje, paskyrimo (57 punktas ir rezoliucinė dalis).

2014 m. kovo 13 d. Sprendimas „Malburg“ (C-204/13, EU:C:2014:147)

Šioje byloje suinteresuotajam asmeniui priklausė 60 % pagal Vokietijos teisę įsteigtos civilinės teisės bendrovės kapitalo dalių, o kitiems dviem dalininkams priklausė po 20 % kapitalo dalių. Ši bendrovė buvo likviduota 1994 m. gruodžio 31 d., kiekvienas dalininkas perėmė dalį klientų duomenų bazės. 1994 m. gruodžio 31 d. suinteresuotasis asmuo įsteigė naują civilinės teisės reglamentuojamą bendrovę, kurios 95 % kapitalo dalių priklausė jam ir kuriai nemokamai perdavė klientų duomenų bazę, kurią įgijo likvidavus ankstesnę bendrovę, kad naujoji bendrovė ją eksploatuotų verslo tikslais. Kadangi ankstesnė bendrovė buvo likviduota faktiškai padalijus, 2003 m. mokesčių administratorius ankstesnei bendrovei pateikė pranešimą apie apmokestinimą, susijusį su 1994 m. apyvarta, dėl klientų duomenų bazės perleidimo. Sumokėjęs mokėtinus mokesčius, suinteresuotasis asmuo dėl 1994 m. padalijimo išrašė sąskaitą faktūrą atskirai nurodydamas PVM. 2004 m. PVM deklaracijose suinteresuotasis asmuo taip pat atskaitė PVM

⁷ 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79).

sumas, nurodytas jam išrašytose sąskaitose faktūrose už klientų duomenų bazės įsigijimą, ir deklaravo sandorius, susijusius su naujosios bendrovės valdymo veikla. Kadangi turtą, kurį sudaro klientų duomenų bazė, naudojo naujoji bendrovė, t. y. atskira nuo suinteresuotojo asmens įmonė, mokesčių administratorius nusprendė, kad pastarasis neturi jokios teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

Suinteresuotasis asmuo, be kita ko, nurodė, kad Teisingumo Teismo sprendime *Kopalnia Odwiwkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸ nustatyti principai dėl pirkimo mokesčio, sumokėto už sandorius, susijusius su tikrosios ūkinės bendrijos, kurios būsimi nariai sumokėjo pirkimo mokestį, ekonomine veikla, susigrąžinimo šioje byloje netaikomi, nes jis susijęs ne su tikrosios ūkinės bendrijos sumokėto pirkimo PVM atskaita, o su dalininko steigėjo sumokėto pirkimo PVM atskaita. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) šiomis aplinkybėmis pateikė Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

Teisingumo Teismas pirmiausia išnagrinėjo Direktyvos 77/388 nuostatas, apibrėžiančias apmokestinamąjį asmenį ir teisę į atskaitą atsižvelgiant į PVM neutralumo principą, siekdamas nustatyti, ar suinteresuotasis asmuo, nors aptariama klientų duomenų bazė nepatenka į naujai įsteigtos bendrovės turtą, turėjo teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant šią klientų duomenų bazę. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Teisingumo Teismo išvados byloje *Kopalnia Odwiwkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz* (C-280/10)⁹ netaikytinos pagal analogiją pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai, nes abiejų bylų faktinės aplinkybės iš esmės skiriasi.

Taigi Teisingumo Teismas pažymėjo ne tik tai, kad neatlygintinas klientų duomenų bazės perdavimas naujai bendrovei negali būti laikomas „ekonomine veikla“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388, bet ir tai, kad nėra jokio tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir pardavimo sandorio, suteikiančio teisę į atskaitą, pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą (32–37 punktai). Dėl mokesčių neutralumo principo Teisingumo Teismas priminė, kad jis atspindi atskaitos sistemoje, kuria siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Kadangi neatlygintinas klientų duomenų bazės perdavimas bendrovei nėra sandoris, patenkantis į PVM taikymo sritį, mokesčių neutralumo principas tokiai situacijai netaikomas (40–42 punktai).

[2014 m. liepos 17 d. Sprendimas „Equoland“ \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

2006 m. birželio mėn. bendrovė *Equoland* importavo į Italiją prekių siuntą iš trečiosios šalies. Muitinės deklaracijoje buvo nurodyta, kad šioms prekėms numatyta taikyti mokestinio sandėliavimo PVM tikslais procedūrą. Kitą dieną sandėlio valdytojas jas įtraukė į sandėlio registrą, nors prekių fiziškai nebuvo sandėlyje, jos jame buvo tik virtualiai, įtraukus į registrą. Tada prekėms nedelsiant baigta taikyti mokestinio sandėliavimo procedūra, ir *Equoland* sumokėjo PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Kadangi aptariamoms prekėms fiziškai nebuvo patalpintos sandėlyje, Italijos muitinės administracija nusprendė, kad nebuvo įvykdytos importo PVM mokėjimo atidėjimo sąlygos. Todėl ji manė, kad apmokestinamasis asmuo nesumokėjo importo

⁸ [2012 m. kovo 1 d. Sprendimas *Kopalnia Odwiwkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Šis sprendimas buvo anksčiau pristatytas šioje biuletenio dalyje.

⁹ [Generalinio advokato P. Cruz Villalón išvada byloje *Kopalnia Odwiwkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, W. Wąsiewicz* \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

momentu tariamai mokėtino mokesčio ir kad sumokėjimas taikant atvirkštinį apmokestinimą buvo pavėluotas PVM sumokėjimas.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, gavęs ieškinį, Teisingumo Teismo klausė, ar pagal PVM neutralumo principą Šeštąja direktyva draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė reikalauja sumokėti importo PVM, nors jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įtraukus į apmokestinamojo asmens pirkimų ir pardavimų registrą.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas priminė, kad jeigu įgyvendindamos Direktyvos 77/388 16 straipsnio 1 dalimi suteiktą kompetenciją valstybės narės nustato priemonės, kaip antai pareigą fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį, nesant teisės aktų dėl sankcijų, šios valstybės taip pat kompetentingos pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas (32 punktas). Todėl siekdama užtikrinti tikslų importo PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo valstybė narė turi teisę savo nacionalinės teisės aktuose numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti dėl pareigos fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį nesilaikymo (33 punktas).

Vis dėlto dėl sankcijos dydžio nustatymo tvarkos Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikalavimas apmokestinamajam asmeniui iš naujo sumokėti importo PVM, neatsižvelgiant į tai, kad mokėjimas jau atliktas, iš esmės reiškia, kad iš šio apmokestinamojo asmens atimama teisė į atskaitą. Iš tiesų vienam ir tam pačiam sandoriui taikant dvigubą apmokestinimą PVM, suteikiant teisę atskaityti šį mokestį tik vieną kartą, apmokestinamasis asmuo patiria likusio PVM našta (40 punktas). Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas priminė, kad, atsižvelgiant į svarbią teisės į atskaitą vietą bendroje PVM sistemoje, sankcija, kurią sudaro atsisakymas suteikti teisę į atskaitą, nesuderinama su Direktyva 77/388, jei nenustatyta jokio sukčiavimo ar žalos valstybės biudžetui (41 punktas). Teisingumo Teismas taip pat priminė, kad Direktyvoje 77/388 numatyta atvirkštinio apmokestinimo tvarka savaime leidžia kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, nustatomu tam tikrų rūšių sandoriuose. Vis dėlto, kadangi nėra nei sukčiavimo, nei bandymo sukčiauti, sankcijos dalis, pagal kurią reikalaujama iš naujo sumokėti jau sumokėtą PVM, o šis antras mokėjimas nesuteikia teisės į atskaitą, negali būti laikoma suderinama su PVM neutralumo principu (43 punktas).

2016 m. liepos 28 d. Sprendimas „Astone“ (C-332/15, EU:C:2016:614)

Per 2013 m. mokestinį patikrinimą *Guardia di Finanza* (Mokesčių ir finansų policija, Italija) nustatė, kad Italijos bendrovės, kuri apmokestinama PVM, teisėtas atstovas negalėjo pateikti apskaitos įrašų. Per šį patikrinimą taip pat nustatyta, kad ši bendrovė išrašė sąskaitas faktūras, tačiau, nepateikusi su jomis susijusios PVM deklaracijos, ji išvengė PVM mokėjimo. Per šį patikrinimą taip pat paaiškėjo, kad suinteresuotasis asmuo neįvykdė pareigos įregistruoti išrašytas sąskaitas faktūras. Vykstant baudžiamajam procesui jis rėmėsi trečiųjų įmonių bendrovei išrašytais sąskaitomis faktūromis, kurios buvo apmokėtos įskaitant PVM, tačiau nebuvo įtrauktos į šios bendrovės apskaitą.

Šiomis aplinkybėmis teismas, nagrinėjantis aptariamą baudžiamąją bylą, be kita ko, klausė Teisingumo Teismo, ar pagal Direktyvos 2006/112 nuostatas draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias, taip pat ir baudžiamosios teisės taikymo srityje, PVM atskaitos tikslais

negalima atsižvelgti į apmokestinamojo asmens apmokėtas sąskaitas faktūras, kurių jis neįregistravo. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priminė, kad pagal nacionalinės teisės nuostatas teisė į PVM atskaitą priklauso nuo formalių pareigų, be kita ko, apimančių atitinkamų deklaracijų pateikimą tuo momentu, kai apmokestinamasis asmuo remiasi PVM kreditu, ir atitinkamų sąskaitų faktūrų įregistravimą numatytame registre, laikymosi. Šio teismo teigimu, apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti net ir sumokėto pirkimo PVM, nes jis nebuvo tinkamai įregistruotas. Nurodytas teismas šiuo klausimu nurodė, kad, nepateikus PVM deklaracijos, Italijos teisėje numatyta, jog nesumokėtas mokestis apima visą mokėtiną mokestį, neatsižvelgiant, kiek tai susiję su PVM, į mokestį, sumokėtą tiekėjams, jei neįvykdytos įstatyme numatytos formalios pareigos.

Teisingumo Teismas pirmiausia nagrinėjo, ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriuose numatytas dvejų metų naikinamasis terminas pasinaudoti teise į atskaitą. Nustatant pusiausvyrą tarp, viena vertus, Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią teisė į atskaitą, numatyta Direktyvoje 2006/112, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama, ir, kita vertus, teisinio saugumo principo, pagal kurį negali būti laiko atžvilgiu neapribotos teisės į atskaitą, Teisingumo Teismas priminė, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvoje nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimosi teise į atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (34 punktas). Teisingumo Teismas taip pat priminė, kad teisė į atskaitą yra esminė PVM sistemoje, kuria siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, kad ši teisė iš esmės negali būti ribojama ir ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (44 punktas).

II. Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis

Kalbant apie teisės į atskaitą atsiradimą ir taikymo sritį paprastai Teisingumo Teismas daro nuorodą į savo suformuotą jurisprudenciją, pagal kurią tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra iš esmės būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės taikymo sritis¹⁰. Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla¹¹.

¹⁰ Žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 24 punktas), 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 26 punktas) ir 2007 m. vasario 8 d. Sprendimą *Investrand*, (C-435/05, EU:C:2007:87, 23 punktas).

¹¹ Žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 31 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 36 punktas).

2012 m. vasario 16 d. Sprendimas „Varzim So“l (C-25/11, EU:C:2012:94)

Aptariama bendrovė pagal 2001 m. gruodžio 14 d. sudarytą koncesijos sutartį dėl azartinių lošimų veiklos vykdymo nuolatinėje Povua de Varzino (Portugalija) lošimų zonoje eksploatavo kazino. Pagal šią sutartį bendrovė vykdė veiklą tiek azartinių lošimų sektoriuje, kuris neapmokestinamas PVM, tiek maitinimo ir pramogų sektoriuose, kurie apmokestinami PVM, taip pat administravimo ir finansų sektoriuje, kuriame galima iš dalies atskaityti PVM. PVM apmokestinamuose sektoriuose sumokėto PVM atskaita buvo atliekama pagal realaus panaudojimo metodą remiantis *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas). Pagal taikomus teisės aktus ir koncesijos sutartį aptariama bendrovė Portugalijos valstybei turėjo sumokėti pradinį atlygį ir mokėti metinį atlygį, apskaičiuojamą pagal lošimų sektoriuje gautas pajamas. Ji turėjo teisę iš šio metinio atlygio atskaičiuoti dalį išlaidų, skirtų vykdyti pramogų ir turizmo rėmimo pareigas. Ši atskaičiuojama suma priklausė tiek nuo patirtų išlaidų, tiek nuo iš lošimų veiklos gautų pajamų. Po mokesčių tarnybų patikrinimo aptariamai bendrovei buvo pateiktas nurodymas papildomai sumokėti už 2002–2004 m. Šie pataisymai pagrįsti skundu dėl taikyto maitinimo ir pramogų sektoriuose sumokėto PVM atskaitytinios sumos apskaičiavimo metodo. Portugalijos administratoriaus teigimu, kadangi išlaidų, susijusių su pramogomis ir maitinimu, atskaičiavimas iš metinio atlygio turi būti laikomas eksploatavimo subsidija, kaip tai suprantama pagal PVM kodeksą, šiai subsidijai PVM netaikomas, o maitinimo ir pramogų veikla turi būti laikoma mišria veikla. Jis teigė, kad šiuose sektoriuose sumokėto PVM atskaita turi būti atliekama remiantis proporcija, kuri leistų atsižvelgti tiek į neapmokestinamą, tiek į apmokestinamą veiklą.

Supremo Tribunal Administrativo (Vyriausiasis administracinis teismas, Portugalija) pateiktame apeliaciniame skunde aptariama bendrovė, be kita ko, teigė, kad dėl nagrinėjamų argumentų iškraipoma PVM atskaita ir taip pažeidžiama Direktyva 77/388, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas sprendimuose *Komisija / Ispanija*¹² ir *Komisija / Prancūzija*¹³, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas pateikė Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

Teisingumo Teismo teigimu, su šia direktyva nesuderinama valstybės narės taikoma sistema, pagal kurią valstybė narė, leisdama mišriems apmokestinamiesiems asmenims atlikti šiose nuostatose numatytą atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą, apskaičiuoja atskaitomą sumą sektoriuose, kuriuose šie apmokestinamieji asmenys vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, įtraukdama neapmokestinamas „subsidijas“ į trupmenos, skirtos atskaitos proporcijai apskaičiuoti, vardiklį (43 punktas ir rezoliucinė dalis).

Teisingumo Teismas, nurodęs, kad, kiek tai susiję su mišriais apmokestinamaisiais asmenimis, Direktyvoje 77/388 numatyta, kad teisė į atskaitą apskaičiuojama pagal proporciją, nustatytą pagal šios direktyvos 19 straipsnį, vis dėlto patikslino, kad pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą valstybėms narėms leidžiama numatyti vieną iš kitų teisės į atskaitą apskaičiavimo metodų, išvardytų šioje pastraipoje, t. y., be kita ko, atskiros proporcingos dalies nustatymą kiekvienam veiklos sektoriui arba atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą konkrečiai veiklai (38 punktas). Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad pagal Direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą subsidijos, tiesiogiai susijusios su prekių ar paslaugų kaina, yra apmokestinamos taip pat kaip ir šios prekės ar paslaugos. Dėl

¹² 2005 m. spalio 6 d. sprendimas (C-204/03, EU:C:2005:588).

¹³ 2005 m. spalio 6 d. sprendimas (C-243/03, EU:C:2005:589).

tiesiogiai su kaina nesusijusių subsidijų šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės gali jas įtraukti į proporcijos, taikytinos, jei apmokestinamasis asmuo vienu metu vykdo sandorius, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir neapmokestinamuosius sandorius, trupmenos vardiklį (39 punktas). Kadangi aptariamam apmokestinamajam asmeniui buvo leista atlikti atskaitą pagal kitą nei pagal Direktyvos 77/388 19 straipsnį nustatytos proporcijos metodą, t. y. pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą konkrečioje veikloje (40 punktas), bet maitinimo ir pramogų sektoriuose vykdoma veikla buvo apmokestinama PVM, teisė į atskaitą pagal realaus panaudojimo metodą apima visus mokesčius, taikomus pirkimo sandoriams (41 punktas). Iš tiesų, kadangi apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti atskaitą pagal realaus panaudojimo metodą, Direktyvos 77/388 19 straipsnio nuostatos nebuvo taikomos, todėl neturėjo būti taikomi teisės į atskaitą ribojimai šiuose sektoriuose, kaip numatyta šioje direktyvoje (42 punktas).

Kalbant apie „tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio“, kuris turi egzistuoti tarp pirkimo sandorio ir pardavimo sandorio, pobūdį, Teisingumo Teismas manė, kad nerealu bandyti sukurti tikslesnę formuluotę šiuo klausimu. Iš tiesų, atsižvelgiant į prekybos ir profesinių sandorių įvairovę, būtų neįmanoma pateikti tinkamesnio atsakymo, kaip visais atvejais nustatyti, koks turi būti ryšys tarp pirkimo ir pardavimo sandorių, kad būtų galima atskaityti pirkimo PVM.

2012 m. kovo 22 d. Sprendimas „Klub“ (C-153/11, EU:C:2012:163)

Kaip nurodyta šio biuletenio I dalyje „Neutralumo principas“, ši byla susijusi su atsisakymu suteikti teisę į PVM už buto įsigijimą atskaitą (2 punktas).

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, kai veikia savo ekonominės veiklos tikslais, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą (40 punktas). Jei taip yra, galima visiškai ir iš karto atskaityti PVM, susijusį su turtu, visiškai priskirtu prie veiklai naudojamo turto, net jeigu jis iš karto nenaudojamas ekonominei veiklai (45 punktas). Įgyta teisė į atskaitą išlieka, jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių. Todėl teisė į atskaitą atsiranda, kai apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, dėl kurių buvo suteikta teisė į atskaitą, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių, nes tokiu atveju nėra jokios sukčiavimo ar piktnaudžiavimo rizikos, galinčios pateisinti vėlesnį atskaitytų sumų grąžinimą (47 punktas).

Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsigijo ilgalaikį turtą veikdamas kaip toks ir jį priskyrė prie veiklai naudojamo turto, turi teisę atskaityti įsigyjant šį turtą sumokėtą PVM mokestiniu laikotarpiu, kuriuo mokestis tapo mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas verslui (52 punktas).

2012 m. birželio 21 d. Sprendimas „Mahagében ir Dávid“ (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373)

Pirmojoje sujungtoje byloje tiekėjas pagal dviejų Vengrijos bendrovių sudarytą sutartį dėl neapdorotų akacijos rąstų tiekimo pirkėjui išrašė šešiolika sąskaitų faktūrų. Prie šių sąskaitų faktūrų buvo pridėti važtaraščiai. Mokesčių deklaracijoje nurodęs visas šešiolika sąskaitų faktūrų, tiekėjas tvirtino, kad nagrinėjami tiekimai buvo įvykdyti. PVM už tai sumokėjo šis tiekėjas, o atitinkamas sumas atskaitė pirkėjas. Vis dėlto mokesčių administratorius, tikrindamas tiekėjo

pirkimus ir tiekimus, nusprendė, kad jis neturėjo akacijos rąstų atsargų, o šioje byloje aptariamais metais nupirkta akacijos rąstų kiekis nebuvo pakankamas tiekimams, už kuriuos pirkėjui išrašytos sąskaitos faktūros. Todėl mokesčių administratorius sprendime nustatė, kad egzistuoja pirkėjo mokestinė skola, skyrė jam baudą su delspinigiais ir nusprendė, kad jis neturėjo teisės į pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad sąskaitos faktūros negalėjo būti laikomos autentiškomis.

Mokesčių administratorius atmetė pirkėjo skundą dėl šio sprendimo motyvuodamas, be kita ko, tuo, kad tiekėjas nepateikė jokių atitinkamus sandorius patvirtinančių dokumentų ir kad pirkėjas nesiėmė jokių atsargumo priemonių, kaip tai suprantama pagal *az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény* (1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. LXXIV; *Magyar Közlöny* 1992/128) 44 straipsnio 5 dalį, nepatikrinęs apmokestinamojo asmens statuso ir tiekėjo prekių.

Gavęs pirkėjo prašymą panaikinti mokestinę skolą, baudą ir delspinigius, *Baranya Megyei Birosag* (Baranios apygardos teismas, Vengrija) siekė sužinoti, ar pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 220 straipsnio 1 punktą ir 226 straipsnį draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę iš PVM sumos atskaityti mokėtino ar sumokėto PVM už jam suteiktas paslaugas sumą dėl to, kad sąskaitą faktūrą už šias paslaugas išrašęs asmuo padarė pažeidimų, šiai institucijai nenustačius, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo apie šį neteisėtą elgesį ar pats prie jo prisidėjo.

Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad direktyvoje numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių ir paslaugų pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (pranešimas spaudai). Vis dėlto valstybės narės gali atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatyta, kad šia teise naudojamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Taip yra, be kita ko, tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo patiekta prekė ar suteiktos paslaugos, kuriomis grindžiama teisė į atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad šis sandoris susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto ankstesniame etape įvykdytu sukčiavimu. Teisingumo Teismas konstatavo, kad mokesčių institucija turi įrodyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie tokį sukčiavimą (pranešimas spaudai).

Antroje sujungtoje byloje fizinis asmuo pagal rangos sutartį įsipareigojo atlikti įvairius statybos darbus, be kita ko, pasitelkdamas subrangovus (24 punktas). Įvykdžius sutartį ir atlikus mokestinį patikrinimą paaiškėjo, kad nei minėtas fizinis asmuo, nei jo subrangovas ar pastarojo subrangovai neturėjo darbuotojų ir materialinių išteklių, reikalingų sąskaitose faktūrose nurodytiems darbams atlikti. Todėl mokesčių administratorius manė, kad fizinio asmens išrašytos sąskaitos faktūros neatspindi realaus ekonominio sandorio, todėl buvo fiktyvios. Aptariamasis asmuo taip pat nesiėmė būtinų atsargumo priemonių pagal šioje byloje taikytinus teisės aktus. Šiomis aplinkybėmis mokesčių administratorius nusprendė atsisakyti leisti atskaityti fiziniam asmeniui tenkantį pirkimo PVM, nes nagrinėjami sandoriai turi būti laikomi įtartinais (27 punktas), kadangi sąskaitų faktūrų negalima laikyti ekonominių sandorių, su kuriais jos susijusios, realumo įrodymu, ir nustatė PVM skolą kartu su bauda ir delspinigiais (29 punktas).

Gavęs fizinio asmens prašymą panaikinti minėtą sprendimą *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* (Jaso-Nadkuno-Solnoko apygardos teismas, Vengrija) siekia išsiaiškinti, ar pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą ir 273 straipsnį draudžiama

nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę iš PVM sumos atskaityti mokėtino ar sumokėto mokesčio už jam suteiktas paslaugas sumą dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neįsitikino, ar asmuo, išrašęs sąskaitas faktūras, susijusias su prekėmis, dėl kurių prašoma teisės į atskaitą, turi apmokestinamojo asmens statusą ir ar jo elgesys yra tinkamas (pranešimas spaudai) (sprendimo 51 punktą).

Teisingumo Teismas priėmė sprendimą dėl apmokestinamojo asmens pareigos įsitikinti tinkamu savo prekybos partnerio elgesiu. Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiavimų, apdairus ūkio subjektas, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, gali būti įpareigotas prašyti informacijos iš kito ūkio subjekto, kad įsitikintų jo patikimumu. Vis dėlto mokesčių administratorius negali bendrai reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, patikrintų, ar tiekėjai arba teikėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja (pranešimas spaudai).

Iš tiesų mokesčių institucijos turi atlikti būtinus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, kad nustatytų pažeidimus ir PVM sukčiavimą, ir nubausti juos padariusį apmokestinamąjį asmenį. Todėl šios institucijos negali perduoti savo kontrolės užduočių apmokestinamiesiems asmenims ir neleisti jiems pasinaudoti teise į atskaitą dėl šių užduočių nevykdymo (pranešimas spaudai).

Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Direktyvą 2006/112 draudžiama Vengrijos mokesčių institucijos praktika neleisti apmokestinamajam asmeniui atskaityti sumokėto PVM dėl sąskaitų faktūrą, kuria remiantis prašoma suteikti teisę į atskaitą, išrašiusio asmens padarytų pažeidimų, neįrodžius, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape atliktą sukčiavimą. Be to, minėta direktyva draudžia nacionalinę praktiką, pagal kurią mokesčių institucija nesuteikia teisės į atskaitą motyvuodama tuo, kad apmokestinamasis asmuo, neturėdamas įrodymų, leidžiančių įtarti esant pažeidimų ar sukčiavimą, neįsitikino, kad jo prekybos partneris laikėsi savo teisinių pareigų, be kita ko, PVM srityje, arba tuo, kad apmokestinamasis asmuo, be sąskaitos faktūros, neturėjo kitų dokumentų, galinčių įrodyti jo prekybos partnerio veiksmų teisėtumą (pranešimas spaudai).

[2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas „Portugal Telecom“ \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

Šioje byloje pagal Portugalijos teisę reglamentuojama kontroliuojančioji bendrovė teikė technines administravimo ir valdymo paslaugas bendrovėms, kurių kapitalo dalis priklausė jai. Vykdydama šiuos sandorius ši bendrovė pagal PVM tvarką iš konsultantų įsigijo tam tikrų paslaugų, dėl kurių ji išrašė sąskaitas faktūras savo patronuojamosioms bendrovėms ir nurodė tą pačią kainą, už kurią tas paslaugas įsigijo, ir PVM. Mokestiniu laikotarpiu kontroliuojančioji bendrovė atskaitė visą PVM, sumokėtą nuo perkėto PVM, manydama, kad apmokestinami sandoriai buvo objektyviai susiję su atitinkamų įsigytų paslaugų naudojimu.

Kontroliuojančiajai bendrovei mokesčių administratorius pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, kuriame buvo nustatyta sumokėto pirkimo PVM procentinė dalis, ir po patikrinimo nusprendė, kad ši bendrovė negalėjo atskaityti viso PVM už įsigytas paslaugas, o turėjo taikyti proporcinės atskaitos metodą. Bendrovė pateikė skundą dėl šio pranešimo pirmosios instancijos teismui – *Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa* (Lisabonos administracinis ir mokesčių bylų teismas, Portugalija), o šis jį atmetė.

Gavęs skundą dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo panaikinimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *Tribunal Central Administrativo Sul* (Sulio centrinis administracinis teismas, Portugalija) šiomis aplinkybėmis klausia Teisingumo Teismo, ar Direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 ir 5 dalis reikia aiškinti taip, kad kontroliuojančioji bendrovė, kuri papildomai prie savo pagrindinės veiklos, susijusios su patronuojamųjų bendrovių viso kapitalo ar jo dalies turėjimu, įsigyja prekių ir paslaugų, dėl kurių ji vėliau išrašo sąskaitas faktūras šioms bendrovėms, gali atskaityti visą sumokėtą pirkimo PVM taikant šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, o gal mokesčių administratorius gali ją įpareigoti atskaityti tik PVM dalį, proporcingą sumai, susijusiai su apmokestinamaisiais sandoriais, pagal tos pačios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį.

Visų pirma Teisingumo Teismas priminė, kad pagal jo suformuotą jurisprudenciją kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas yra įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių, tiesiogiai ar netiesiogiai nesikišant į šių įmonių valdymą, atsižvelgiant teises, kurias ši kontroliuojančioji bendrovė turi kaip akcininkė ar dalininkė, nėra apmokestinamasis asmuo ir neturi teisės į atskaitą. Kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant bendroves, kurių kapitalo dalių ji turi, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 77/388, kai ji apima PVM apmokestinamų sandorių vykdymą (34 punktas).

Be to, Teisingumo Teismas, kaip nurodyta ir jo suformuotoje jurisprudencijoje, pabrėžė, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (35 punktas). Vis dėlto ši teisė į atskaitą reikalauja, kad tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, būtų tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys (36 punktas) arba kai atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (37 punktas).

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nustatė tris hipotezes, t. y., pirma, kai visos įsigytos paslaugos turi būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su ekonominiais pardavimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą, antra, kai šios paslaugos naudojamos ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, ir, trečia, kai paslaugos naudojamos ir ekonominei, ir neekonominei veiklai. Pirmosios hipotezės atveju atitinkamas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM. Ši teisė į atskaitą negali būti ribojama vien dėl to, kad pagal nacionalinės teisės aktus dėl šių bendrovių tikslo ar jų bendros veiklos apmokestinami sandoriai laikomi papildomais, palyginti su jų pagrindine veikla. Antrosios hipotezės atveju leidžiama atskaityti tik tą PVM dalį, kuri yra proporcinga sumai, tenkančiai pirmiesiems sandoriams, ir valstybės narės gali numatyti vieną iš teisės į atskaitą nustatymo metodų. Trečiosios hipotezės atveju Direktyva 77/388 netaikoma, o atskaitos ir paskirstymo metodus nustato valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į Direktyvos 77/388 tikslą ir struktūrą. Šiuo tikslu jos taip pat turi numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie kiekvienos iš šių dviejų veiklos rūšių (45–47 punktai). Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad kontroliuojančiosios bendrovės teisės į pirkimo PVM atskaitą apimtį reikia nustatyti atsižvelgiant į atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės veiklai taikomą hipotezę ar hipotezes.

2013 m. vasario 21 d. Sprendimas „Becker“ (C-104/12, EU:C:2013:99)

Individualią veiklą vykdančiam verslininkui ir didžiausiam pagal Vokietijos teisę įsteigtos ribotos atsakomybės bendrovės, kurios veiklos tikslas atlikti PVM apmokestinamus statybos darbus už atlygį, akcininkui kaip šios bendrovės vadovui ir pagrindiniam akcininkui iškelta baudžiamoji byla. Verslininkas ir bendrovė buvo sudarę integruoto apmokestinimo sutartį. Todėl jie buvo laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu. Verslininkas, kaip „kontroliuojantis subjektas“, prisiėmė įmonių grupės, kurią sudaro jo individuali įmonė ir bendrovė, mokesťines prievoles. Kilus įtarimų dėl korupcijos vykdant su bendrove sudarytą viešojo darbų pirkimo sutartį, kompetentinga prokuratūra pradėjo baudžiamojo tyrimo procedūrą prieš verslininką, per kurią verslininkui atstovavo advokatas. Pagal sutartį dėl minėto advokato honoraro verslininkas, kaip kaltinamasis, ir bendrovė buvo advokato klientai. Sąskaitos faktūros dėl advokatų honorarų buvo išrašytos bendrovei. Verslininkas, kaip bendrovės kontroliuojantysis subjektas, ginčijamais finansiniais metais atskaitė šiose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM.

Finanzamt Köln-Nord (Šiaurės Kelno mokesčių administratorius, Vokietija) verslininkui pateikė pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, kuriame nurodė, kad aptariamas PVM nėra atskaitytinas. *Finanzamt Köln-Nord* (Kelno – Šiaurės mokesčių administratorius, Vokietija) atmetus verslininko skundą, jis, siekdamas užginčyti pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, kreipėsi į kompetentingą pirmosios instancijos teismą *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), o šis patenkino jo skundą.

Nagrinėdamas *Finanzamt Köln-Nord* (Kelno–Šiaurės mokesčių administratorius) pateiktą kasacinį skundą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *Bundesfinanzhof* (Federalinis Teisingumo Teismas, Vokietija) abejojo, ar yra tiesioginis ryšys tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurio reikalaujama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją siekiant pasinaudoti teise į atskaitą, ir iš tiesų siekė sužinoti ar, viena vertus, tokio ryšio egzistavimas priklauso, kaip tai suprantama pagal 17 straipsnio 2 dalies a punktą, nuo objektyvaus gauto paslaugos teikimo turinio, o gal nuo šio paslaugos teikimo gavimo priežasties ir ar, kita vertus, tuo atveju, kai lemianti yra paslaugos teikimo įsigijimo priežastis, apmokestinamasis asmuo, užsisakęs paslaugos teikimą kartu su vienu iš darbuotojų, turi teisę atskaityti visą mokesťį ar tik proporcingą jo dalį.

Teisingumo Teismas, remdamasis savo ankstesne jurisprudencija, susijusia su tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio buvimo reikalavimu, be kita ko, konstatavo, kad taikant šį kriterijų reikalaujama atsižvelgti į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes ir atsižvelgti tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla (22 punktas). Iš tiesų pareiga atsižvelgti tik į objektyvų nagrinėjamo sandorio turinį labiausiai atitinka bendros PVM sistemos tikslą, kuriuo siekiama užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti šio PVM taikymui būdingus veiksmus (23 punktas). Tai, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp naudojamų prekių ar paslaugų ir apmokestinamojo pardavimo sandorio ar (išimtiniais atvejais) apmokestinamojo pirkimo sandorio, taip pat reikia nustatyti atsižvelgiant į objektyvų jų turinį (24 punktas). Teisingumo Teismas pažymėjo, kad aplinkybė, pagal kurią tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp paslaugos teikimo ir visos apmokestinamos ekonominės veiklos egzistavimą reikia nustatyti atsižvelgiant į šio paslaugos teikimo objektyvų turinį, nedraudžia teigti, kad galima taip pat atsižvelgti į išimtinę aptariamo sandorio priežastį, kuri turi būti laikoma objektyvaus turinio nustatymo kriterijumi. Jei nustatoma, kad sandoris nebuvo skirtas apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai, jis nelaikomas turinčiu tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo

jurisprudenciją, net jei šis sandoris, atsižvelgiant į jo objektyvų turinį, būtų apmokestinamas PVM (29 punktas).

Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad, atsižvelgiant į advokatų paslaugų objektyvų turinį, su jomis susijusios išlaidos negali būti laikomos patirtomis dėl bendrovės visos apmokestinamosios veiklos, nes, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktos informacijos, advokato paslaugomis buvo siekiama tiesiogiai ir nedelsiant apsaugoti kaltinamojo, persekiojamo dėl nusikalstamos veikos, susijusios su jo asmeniniu elgesiu, privačius interesus ir šis persekiojimas buvo nukreiptas tik prieš kaltinamąjį asmeniškai, o ne prieš bendrovę, nors prieš ją nukreiptas persekiojimas buvo teisiškai įmanomas (30 punktas).

Teisingumo Teismas pridūrė, kad aplinkybė, jog pagal nacionalinę civilinę teisę įmonė, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, privalo padengti bylinėjimosi išlaidas, susijusias su jos valdymo organų interesų gynyba baudžiamojame byloje, neturi reikšmės aiškinant ir taikant nuostatas, susijusias su bendra PVM sistema. Iš tiesų, atsižvelgiant į šią sistemą nustatytą objektyvią PVM tvarką, lemiamą reikšmę turi tik objektyvus ryšys tarp suteiktų paslaugų ir apmokestinamojo asmens apmokestinamos ekonominės veiklos (32 punktas). Todėl šioje byloje advokato paslaugos, kurių tikslas – išvengti baudžiamųjų sankcijų skyrimo fiziniams asmenims, kurie yra apmokestinamosios įmonės vadovai, šiai įmonei nesuteikia teisės kaip pirkimo mokestį atskaityti už suteiktas paslaugas sumokėtą PVM (33 punktas).

[2013 m. liepos 18 d. Sprendimas „PPG Holdings“ \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

Šioje byloje apmokestinamasis asmuo, remdamasis nacionalinės teisės aktais pensijų srityje, įsteigė pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, siekdamas užtikrinti savo esamų ir buvusių darbuotojų teises į pensiją. Apmokestinamojo asmens patronuojamoji bendrovė su paslaugų teikėjais sudarė sutartis dėl pensijų administravimo ir pensijų fondo turto valdymo, kurių išlaidas apmokėjo ši bendrovė, tačiau jos nebuvo perkeltos į pensijų fondą. Apmokestinamasis asmuo atskaitė PVM sumą, susijusią su minėtomis išlaidomis, patirtomis per nustatytą laikotarpį, kaip pirkimo mokestį.

Vėliau apmokestinamojo asmens PVM už tą patį laikotarpį buvo perskaičiuotas. *Inspecteur van de Belastingdienst Noord / Kantoor Groningen* (Šiaurės mokesčių tarnybos, Groningeno biuro inspektorius, Nyderlandai) atmetus skundą, apmokestinamasis asmuo pareiškė ieškinį dėl šio inspektoriaus sprendimo *Rechtbank Leeuwarden* (Leuwardeno teismas, Nyderlandai), o šis šį ieškinį atmetė.

Nagrinėdamas apeliacinį skundą dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo *Gerechshof te Leeuwarden* (Leuwardeno apeliacinis teismas, Nyderlandai), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekė sužinoti, ar pagal Direktyvos 77/388 17 straipsnį apmokestinamajam asmeniui, įsteigusiam atskirą pensijų fondą, leidžiama atskaityti mokestį, kurį jis sumokėjo už paslaugas, jam suteiktas, kad būtų užtikrintas šio fondo veikimas ir valdymas.

Teisingumo Teismas, priminęs teisės į pirkimo PVM atskaitą suteikimo apmokestinamajam asmeniui sąlygas, nustatytas jo jurisprudencijoje, kiek tai susiję su tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio buvimo nustatymu, nusprendė, kad tokio ryšio buvimas reiškia, jog pirkimo išlaidos turi būti atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą arba

apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą patiektų prekių ar suteiktų paslaugų kainą (23 punktas).

Teisingumo Teismas, siekdamas patikrinti, ar, nepaisant aplinkybės, kad apmokestinamojo asmens įsteigtas fondas yra teisiškai nuo jo atskiras subjektas, minėto ryšio egzistavimas matyti iš visų pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių aplinkybių, pirmiausia konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo įsigijo aptariamas paslaugas siekdamas užtikrinti savo darbuotojų pensijų administravimą ir pensijų fondo, įsteigto šioms pensijoms užtikrinti, turto valdymą. Įsteigdamas fondą apmokestinamasis asmuo įvykdė jam, kaip darbdaviui, tenkančią teisinę pareigą, ir tiek, kiek apmokestinamojo asmens šiomis aplinkybėmis įsigytų paslaugų išlaidos sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų, jos yra apmokestinamojo asmens produktų kainos sudedamoji dalis (25 punktas).

Teisingumo Teismas iš to padarė išvadą, kad paslaugos įsigytos tik dėl apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos ir kad tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys egzistuoja (26 punktas). Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, nesant teisės į pirkimo mokesčio atskaitą, dėl įstatymų leidėjo pasirinkimo apsaugoti pensijas teisiškai atskyrus darbdavį ir pensijų fondą apmokestinamasis asmuo netektų mokesstinės naudos dėl atskaitos sistemos taikymo, ir nurodė, kad nebūtų užtikrinamas PVM neutralumas.

Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsteigė pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, siekdamas užtikrinti savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų teises į pensiją, turi teisę atskaityti PVM, kurį sumokėjo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu, su sąlyga, kad iš visų nagrinėjamų sandorių aplinkybių matyti, kad egzistuoja tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys (rezoliucinė dalis).

2014 m. vasario 6 d. Sprendimas „Fatorie“ (C-424/12, EU:C:2014:50)

Du apmokestinamieji asmenys sudarė pagrindų sutartį dėl kiaulidžių statybos ir montavimo darbų ir kiaulių fermos modernizavimo. Pagal šią sutartį nagrinėjamų paslaugų teikėjas išrašė kelias sąskaitas faktūras dėl avanso sumokėjimo taikant minėtą atvirkštinio apmokestinimo tvarką. Be to, paslaugų teikėjas išrašė sąskaitą faktūrą, taikydamas įprastas PVM taisykles, ir nurodė bendrą atliktų darbų vertę, įskaitant PVM. Paslaugų gavėjas sumokėjo paslaugų teikėjui nurodytą PVM. Vėliau paslaugų teikėjas bankrutavo ir negalėjo sumokėti PVM mokesčių administratoriui.

Mokesčių administratorius sprendimu patenkino paslaugų gavėjo prašymą grąžinti PVM, susijusį su šia sąskaita faktūra. Šiomis aplinkybėmis po antrojo mokesčio patikrinimo Rumunijos mokesčių administratorius konstatavo, kad nebuvo laikomasi supaprastinimo priemonių, reglamentuojančių atvirkštinio apmokestinimo sistemą. Todėl gavėjui buvo pateiktas pranešimas apie mokesčio dydį, jame taip pat nurodyti delspinigiai ir sprendimas išieškoti PVM sumą, susijusią su šia sąskaita faktūra. Po to, kai *Tribunalul Bihor* (Bihoro apygardos teismas, Rumunija) atmetė skundą dėl sprendimo išieškoti ir pranešimo apie mokesčio dydį panaikinimo kaip nepagrįstą, kai buvo atmetas apeliacinis skundas dėl *Tribunalul Bihor* (Bihoro apygardos teismas) sprendimo panaikinimo kaip nepagrįstas, o prašymas peržiūrėti pripažintas nepriimtiniu, paslaugų gavėjas pateikė *Curtea de Apel Oradea* (Oradeos apeliacinis teismas, Rumunija) apeliacinį skundą dėl pastarojo sprendimo.

Curtea de Appel Oradea (Oradea apeliacinis teismas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, siekė išsiaiškinti, ar pagal Direktyvą 2006/112 ir mokesčių neutralumo principą draudžiama vykdant sandorį, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, iš paslaugų gavėjo atimti teisę į PVM, kurį jis nepagrįstai sumokėjo paslaugų teikėjui pagal klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą, atskaitą net ir tada, kai neįmanoma ištaisyti šios klaidos dėl šio teikėjo bankroto.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas priminė, kad asmuo, kuriam kaip paslaugų gavėjui tenka prievolė sumokėti su paslaugomis susijusį PVM, neprivalo turėti sąskaitos faktūros, išrašytos remiantis formaliomis Direktyvos 2006/112 sąlygomis, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, ir, naudodamasis galimybe, kuri jam numatyta Direktyvos 2006/112 178 straipsnio f punkte, turi laikytis tik atitinkamos valstybės narės nustatytų formalumų (33 punktas). Atitinkamos valstybės narės nustatytų formalumų, kurių privalo laikytis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti teise į PVM atskaitą, apimtis neturėtų viršyti to, kas griežtai būtina, siekiant kontroliuoti tinkamą atvirkštinio apmokestinimo procedūros taikymą ir užtikrinti PVM surinkimą (34 punktas).

Šiuo atveju Teisingumo Teismas konstatavo, kad nagrinėjamoje sąskaitoje faktūroje nebuvo nuorodos „atvirkštinis apmokestinimas“, priešingai, nei reikalaujama nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose, ir kad paslaugų gavėjas nesiėmė priemonių, būtinų šiam trūkumui ištaisyti pagal minėtas teisės nuostatas. Be to, atitinkamas paslaugų gavėjas klaidingai sumokėjo PVM, kuris neteisingai buvo nurodytas minėtoje sąskaitoje faktūroje, paslaugų teikėjui, nors, taikant šią tvarką, jis, kaip paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM mokesčių institucijoms pagal Direktyvą 2006/112. Taigi, be to, kad ginčijama sąskaita faktūra neatitiko nacionalinės teisės aktuose numatytų formalių reikalavimų, nebuvo įvykdyta esminė atvirkštinio apmokestinimo tvarkos sąlyga (37 punktas).

Teisingumo Teismo teigimu ši situacija sukelia atitinkamai valstybei narei grėsmę, kad bus prarastos mokestinės pajamos (38 punktas). Be to, PVM, kurį paslaugų gavėjas sumokėjo paslaugų teikėjui, nebuvo mokėtinas, todėl, kadangi jį mokant nebuvo laikomasi esminio atvirkštinio apmokestinimo tvarkos reikalavimo, paslaugos gavėjas negalėjo pasinaudoti teise į šio PVM atskaitą (40 punktas). Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisės į atskaitą nesuteikimas nagrinėjamo atveju neprieštarauja Sąjungos teisei (rezoliucinės dalies 1 punktas).

2018 m. birželio 27 d. Sprendimas „SGL et Valériane“ (C-459/17 ir C-460/17, EU:C:2018:501)

Šiose bylose Prancūzijos bendrovės, turinčios registruotą buveinę Reunjone (Prancūzija), vertėsi investicine veikla, kuriai galėjo būti taikoma mokesčio lengvata pagal nacionalinę nuostatą. Prancūzijos mokesčių administratorius suabejojo šių dviejų apmokestinamųjų asmenų teise į PVM, nurodyto įvairiose įrangos įsigijimo sąskaitose faktūrose, atskaitą, be kita ko, dėl to, kad šios sąskaitos faktūros neatitiko jokio realaus tiekimo. Atitinkamai bendrovėms buvo pateiktas priminimas sumokėti PVM už įvairius konkrečius laikotarpius.

Cour administrative d'appel de Bordeaux (Bordo apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija) patvirtinus pirmosios instancijos teismo, kuris buvo gavęs skundą dėl priminimo sumokėti PVM, sprendimą, bendrovės pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija).

Conseil d'État, prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, siekė išsiaiškinti, ar Direktyvos 77/388 17 straipsnį reikia aiškinti taip, kad siekiant nesuteikti apmokestinamajam

asmeniui, sąskaitos faktūros gavėjui, teisės atskaityti šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, pakanka, kad administratorius nustatytų, jog šias sąskaitas faktūras atitinkantys sandoriai nebuvo realiai įvykdyti, o gal šis administratorius taip pat turi nustatyti, kad šis apmokestinamasis asmuo veikė nesąžiningai.

Teisingumo Teismas pirmiausia konstatavo, kad teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, kai atliekamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas (34 punktas). Taigi teisė į atskaitą susijusi su faktiniu nagrinėjamų prekių tiekimu ar paslaugų teikimu (35 punktas). Šiuo klausimu, pasinaudojimas teise į atskaitą neapima mokesčio, mokėtino tik dėl to, kad jis nurodytas sąskaitoje faktūroje (37 punktas). Apmokestinamojo asmens, kuris prašo teisės į PVM atskaitą, sąžiningumas ar nesąžiningumas neturi įtakos klausimui, ar prekių tiekimas ar paslaugų teikimas įvykdytas, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388. Iš tiesų, sąvoka „prekių tiekimas“ yra objektyvi ir turi būti aiškinama neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus, o mokesčių administratorius neturi atlikti tyrimų, kad būtų nustatytas apmokestinamojo asmens ketinimas, arba atsižvelgti į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimo grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimą (38 punktas).

Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirta sąskaita faktūra, būtų atsisakyta suteikti teisę atskaityti šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, pakanka, kad administratorius nustatytų, jog šią sąskaitą faktūrą atitinkantys sandoriai nebuvo realiai įvykdyti (sprendimo rezoliucinė dalis).

2018 m. liepos 5 d. Sprendimas „Marle Participations“ (C-320/17, EU:C:2018:537)

Kontroliuojančioji bendrovė, kurios veiklos tikslas – valdyti kapitalo dalis keliose grupės patronuojamosiose bendrovėse, kurioms ji nuomojo nekilnojamąjį turtą, vykdė kapitalo dalių perleidimą ir įsigijimą per restruktūrizavimo operaciją. Visas PVM, kuriuo buvo apmokestintos su šiomis restruktūrizavimo operacijomis susijusios išlaidos, buvo atskaitytas. Mokesčių administratorius suabejojo šia atskaita, motyvuodamas tuo, kad išlaidos, už kurias bendrovė prašė leisti atskaityti PVM, buvo patirtos dėl kapitalo sandorių, kurie nepatenka į teisės į atskaitą taikymo sritį. Bendrovei buvo pateiktas priminimas sumokėti PVM, kurį ji nesėkmingai ginčijo pirmosios ir apeliacinės instancijos teismuose.

Conseil d'État (Valtybės Taryba, Prancūzija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėdamas apeliacinį skundą siekė išsiaiškinti, ar kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą valdant šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388, dėl kurios atsiranda teisė į PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių, atskaitą, ir, jeigu taip, kokiomis sąlygomis.

Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad, kiek tai susiję su kontroliuojančiosios bendrovės teise į atskaitą, kai turint kapitalo dalių kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendrovės, kapitalo dalių turėjimas yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį tiek, kiek ji apima sandorių, apmokestinamų PVM pagal šios direktyvos 2 straipsnį, vykdymą (29 ir 30 punktai). Jis taip pat nurodė, kad veiklos, kuri apima kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimą valdant savo patronuojamąsias bendroves, pavyzdžių, pateiktų jurisprudencijoje, sąrašas nėra baigtinis (31 punktas).

Konstatavęs, kad vienintelės paslaugos, kurias kontroliuojančioji bendrovė šiuo atveju teikė patronuojamosioms bendrovėms, dėl kurių patyrė išlaidų įsigydamą jų kapitalo dalių, buvo susijusios su nekilnojamojo turto, naudojamo veiklą vykdančios patronuojamosios bendrovės kaip naujos gamybos vietos, nuoma, ir priminęs valstybėms narėms paliktą diskreciją apmokestinti finansinės nuomos ir nuomos sandorius (33 punktas), Teisingumo Teismas nusprendė, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma savo patronuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą patronuojamosios bendrovės valdyme, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, suteikiančia teisę į PVM nuo bendrovės įsigyjant savo patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių patirtų išlaidų atskaitą, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, atliekamas už atlygį ir yra apmokestinamas ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir iš paslaugos gavėjo gauto atlygio (35 punktas).

Konkrečiau kalbant apie teisės į atskaitą apimtį Teisingumo Teismas priminė, kad išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurių patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamasias bendroves ir taip vykdanči ekonominę veiklą, turi būti laikomos jos bendrųjų išlaidų dalimi, o dėl šių išlaidų sumokėtas PVM iš principo turi būti atskaitomas visas (36 punktas). Vis dėlto ši neribota teisė netaikoma išlaidoms, susijusioms su patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurių patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti tik kai kurių šių patronuojamųjų bendrovių valdyme ir, atvirkščiai, kitų patronuojamųjų bendrovių atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos. Tokiu atveju šios išlaidos turi būti laikomos sudarančiomis tik dalį bendrųjų išlaidų, todėl nuo šių išlaidų sumokėtas PVM gali būti atskaitytas tik proporcingai ekonominei veiklai tenkančioms išlaidoms pagal valstybių narių nustatytus paskirstymo kriterijus taikant metodą, objektyviai atspindintį realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai (37 punktas).

2018 m. spalio 17 d. Sprendimas „Ryanair“ (C-249/17, EU:C:2018:834)

Šioje byloje pirmoji bendrovė buvo pateikusi kitos bendrovės visų akcijų perėmimo pasiūlymą (OPA) ir dėl to patyrė išlaidų, susijusių su konsultavimo paslaugų ir kitų paslaugų, susijusių numatytu perėmimu, teikimu. Vis dėlto, kadangi šis sandoris negalėjo būti visiškai įvykdytas, nes pirmoji bendrovė galėjo įsigyti tik dalį antrosios bendrovės įstatinio kapitalo (8 punktas), pirmoji bendrovė paprašė leisti atskaityti pirkimo PVM, susijusį su šiomis išlaidomis, teigdamą, kad įgijusi tikslinės bendrovės kontrolę ji ketino dalyvauti pastarosios valdyme jai teikdama PVM apmokestinamas valdymo paslaugas. Kadangi kompetentingas mokesčių administratorius atsisakė suteikti teisę į aptariamą PVM atskaitą, o prašanti suteikti teisę į atskaitą bendrovė pareiškė ieškinį dėl šio atsisakymo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismui pateikė klausimą, ar pagal Direktyvą 77/388 leidžiama atskaita, kai ketinama įsigyti visas bendrovės akcijas ekonominei veiklai, kurią sudaro PVM apmokestinamų valdymo paslaugų teikimas šiai bendrovei.

Teisingumo Teismas, pradėjęs nuo apmokestinamojo asmens statuso įgijimo sąlygų nagrinėjimo, nurodė, be kita ko, išvada byloje *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14)¹⁴, pabrėždamas reikalavimą tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti valdant bendrovę, kurios kapitalo dalių buvo įsigyta, tam, kad būtų įgyta teisė į PVM atskaitą (16 ir 17 punktai). Be to, Teisingumo Teismas priminė, kad parengiamoji veikla jau turi būti priskirta prie ekonominės veiklos, todėl kiekvienas

¹⁴ Dėl šios bylos priimtas [2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* \(C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496\)](#).

asmuo, kuris ketina, o tai patvirtina objektyvūs įrodymai, savarankiškai pradėti ekonominę veiklą ir šiuo tikslu patiria pirmųjų investavimo išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (18 punktas). Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad bendrovė, kuri vykdo parengiamuosius veiksmus, susijusius su projektu įsigyti kitos bendrovės akcijų ketinant užsiimti ekonomine veikla, kurią sudaro dalyvavimas ją valdant, t. y. valdymo paslaugų, apmokestinamų PVM, teikimas, turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388.

Teisingumo Teismas pridūrė, kad pagal Sprendimą INZO¹⁵ įgyta teisė į atskaitą išlieka, net jei vėliau numatyta ekonominė veikla nebuvo įvykdyta ir todėl nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai. Remiantis sprendimais *Midland Bank*¹⁶ ir *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷, taip pat yra ir tuomet, kai apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, kurios suteikia teisę į atskaitą, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių (25 punktas).

Be to, sumokėtas PVM gali būti visas atskaitytas tik tuo atveju, jei išlaidos iš esmės patirtos išimtinai dėl numatytos ekonominės veiklos, t. y. PVM apmokestinamų valdymo paslaugų teikimo tikslinei bendrovei. Jei šios išlaidos taip pat iš dalies susijusios su neapmokestinama ar neekonominė veikla, už šias išlaidas sumokėtas PVM galėtų būti atskaitytas tik iš dalies (30 punktas).

Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyva 77/388 suteikiama bendrovei, kuri ketina įsigyti visas kitos bendrovės akcijas, kad galėtų vykdyti ekonominę veiklą, kurią sudaro PVM apmokestinamų valdymo paslaugų teikimas jai, teisė atskaityti visą pirkimo PVM, taikomą išlaidoms, susijusioms su konsultavimo paslaugomis ir patirtoms dėl OPA, net jeigu paaiškėjo, jog ši ekonominė veikla nebuvo įvykdyta, su sąlyga, kad šios išlaidos buvo išimtinai skirtos numatytai ekonominei veiklai (rezoliucinė dalis).

[2018 m. spalio 18 d. Sprendimas „Volkswagen Financial Services“ \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

Šioje byloje finansų bendrovė siūlė finansavimą, skirtą tik įmonių grupės, kuriai priklausė ši bendrovė, prekių ženklų motorinėms transporto priemonėms įsigyti. Ji siūlė, be kita ko, motorinių transporto priemonių išperkamąją nuomą. Tai reiškia, kad ji nuperka transporto priemonę iš platintojo ir tiekia ją klientui, kuriam neperduodama nuosavybės teisė į transporto priemonę, kol neatliekami visi mokėjimai pagal sutartį. Finansų bendrovei už transporto priemonės įsigijimą sumokėta kaina visiškai neapėmė pelno maržos. Tačiau nustatydama palūkanų normą, susijusią su sandorio „finansavimo“ dalimi, bendrovė prie savo finansavimo išlaidų pridėjo maržą už bendrąsias išlaidas, pelno maržą ir išmoką už blogas skolas. Dėl šios priežasties grąžinamų sumų dalis, atitinkanti palūkanas, įtraukiama į apyvartą, priešingai nei dalis, atitinkanti transporto priemonės pirkimo kainos grąžinamą sumą.

Pagal nacionalinę PVM teisę, taikomą išperkamosios nuomos sandoriams, išperkamosios nuomos sutartys, kurios yra vienas komercinis sandoris, apėmė kelis atskirus paslaugų teikimus, įskaitant, pirma, transporto priemonės suteikimą (apmokestinamasis sandoris) ir, antra, kredito suteikimą (neapmokestinamas sandoris). Kiek tai susiję su finansų bendrovės sumokėtu pirkimo PVM už

¹⁵ [1996 m. vasario 29 d. sprendimas \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

¹⁶ [2000 m. birželio 8 d. sprendimas \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [1998 m. sausio 15 d. sprendimas \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

visas savo veiklos sritis, dalis šio mokesčio susijusi arba tik su apmokestinamaisiais sandoriais, arba tik su neapmokestinamaisiais sandoriais, o kita dalis susijusi su sandoriais, priskirtiniais abiem rūšims. Pastarasis PVM buvo laikomas „likutiniu“ ir apėmė su kasdieniu administravimu susijusias bendrąsias išlaidas.

Atsižvelgiant į tai, kad bendrovė turi iš dalies neapmokestinamo ūkio subjekto statusą, šalis nesutarė dėl klausimo, kokia bendrovės galimo atskaityti minėto likutinio PVM apimtis. Iš tiesų aptariama bendrovė siūlė paskirstyti likutinį PVM savo veiklos sektoriams, be kita ko, atsižvelgiant į kiekvieno sektoriaus apyvartą, į šią apyvartą neįtraukiant perparduotų automobilių vertės. Be to, siekiant apskaičiuoti su kiekvienu sektoriumi susijusį atskaitytiną likutinį PVM, ji pasiūlė specialų metodą, grindžiamą apmokestinamųjų sandorių skaičiaus ir bendro sandorių šiame sektoriuje skaičiaus santykiu. Šis skaičius atitiko ne sutarčių, bet pagal šias sutartis atliktų mokėjimų skaičių. Vis dėlto mokesčių administratorius rekomendavo paskirstymą apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams pagal šių sandorių vertę, neatsižvelgiant į pradinę transporto priemonės vertę jos tiekimo momentu, taip gerokai sumažinant atskaitytiną likutinio PVM dalį, nes ši vertė iš esmės priskirtina finansavimo suteikimui (neapmokestinamas teikimas).

Gavęs prejudicinį klausimą dėl šio ginčo Teisingumo Teismas išnagrinėjo, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnis ir 173 straipsnio 2 dalies c punktas turi būti aiškinami taip, kad, viena vertus, net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos paslaugomis susijusios bendrosios išlaidos įtraukiamos ne į sumą, kurią klientas turi mokėti už atitinkamo turto tiekimą, t. y. apmokestinamąją sandorio dalį, bet į palūkanų, mokėtinų už sandorio „finansavimo“ dalį, sumą, t. y. neapmokestinamąją sandorio dalį, vis tiek šios bendrosios išlaidos PVM tikslais turi būti laikomos sudedamąja šio tiekimo kainos dalimi ir, kita vertus, valstybės narės gali taikyti paskirstymo metodą, pagal kurį neatsižvelgiama į atitinkamo turto pradinę vertę jo tiekimo metu (27 punktas).

Pabrėžęs tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, reikalavimą, Teisingumo Teismas vis dėlto pažymėjo, kad teisė į atskaitą taip pat suteikiama ir nesant tokio tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio, kai aptariamoms paslaugų išlaidos sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (42 punktas). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo nusprendė šias išlaidas įtraukti ne į apmokestinamųjų sandorių kainą, o tik į neapmokestinamųjų sandorių kainą. Teisingumo Teismo teigimu, vis dėlto, kadangi šios bendrosios išlaidos buvo faktiškai nors iš dalies panaudotos transporto priemonėms tiekti, o tai yra apmokestinamieji sandoriai, minėtos išlaidos yra sudedamoji šių sandorių kainos dalis (44 punktas).

Teisingumo Teismas, priminęs, kad teisės į PVM atskaitą apimtis skiriasi atsižvelgiant į nagrinėjamų prekių ir paslaugų paskirtį (46 punktas), patikslino, jog bendrosios išlaidos, susijusios su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, reikalauja, kad atskaitos proporcija būtų nustatyta pagal atitinkamas Direktyvos 2006/112 nuostatas. Šiuo klausimu, kadangi bendrajai taisyklei, pagal kurią apyvarta siūloma kaip minėtos proporcijos apskaičiavimo bazė, gali būti taikomos išimties, leidžiančios taikyti kitą nei apyvarta grindžiamą paskirstymo metodą ar kriterijų (51 punktas), Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pagal šią galimybę reikalaujama nustatyti dar tikslesnę proporciją, net jeigu ji nėra pati tiksčiausia (53 punktas). Šiuo atveju Teisingumo Teismas nurodė, kad atsižvelgiant į esminį teisės į atskaitą pobūdį, jeigu pagal atskaitos apskaičiavimo tvarką neatsižvelgiama į realų ir reikšmingą bendrųjų išlaidų dalies panaudojimą sandoriams,

suteikiantiems teisę į atskaitą, tokia tvarka negali būti laikoma objektyviai atspindinčia mišriai naudoti skirtų prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų realią dalį, kuri gali būti priskirta šiems sandoriams. Todėl pagal tokią tvarką negali būti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, negu taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų (57 punktas).

Teisingumo Teismas nusprendė, kad net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos sandoriais susijusios bendrosios išlaidos įtraukiamos ne į sumą, kurią klientas turi mokėti už atitinkamo turto tiekimą, t. y. apmokestinamąją sandorio dalį, bet į palūkanų, mokėtinų už sandorio „finansavimo“ dalį, sumą, t. y. neapmokestinamąją sandorio dalį, šios bendrosios išlaidos PVM tikslais turi būti laikomos sudedamąja šio tiekimo kainos dalimi, kita vertus, valstybės narės negali taikyti paskirstymo metodo, pagal kurį neatsižvelgiama į atitinkamo turto pradinę vertę jo tiekimo metu, kai pagal šį metodą negali būti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų (rezoliucinė dalis).

1. Tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys

[2013 m. gegužės 30 d. Sprendimas „X“ \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Bendrovei X priklausė 30 % bendrovės A kapitalo dalių ir ji už atlygį vykdė A valdymo veiklą. 1996 m. X ir kiti akcininkai pardavė savo kapitalo dalis bendrovei D ir nutraukė pastarosios bendrovės veiklą, susijusią su bendrovės A valdymu. Dėl šio kapitalo dalių pardavimo buvo suteiktos kelios paslaugos bendrovei X, sąskaitose faktūrose nurodant PVM. Deklaracijose X atskaitė šį PVM, manydama, kad jos kapitalo dalių perleidimas yra viso turto ir visų paslaugų perleidimas ir kad išlaidos, kurias ji patyrė sudarydama šį sandorį, turi būti laikomos visų išlaidų, susijusių su jos bendra ekonomine veikla, dalimi, todėl yra visiškai atskaitomos.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės klausė, ar 30 % bendrovės, kuriai perleidėjas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas yra viso turto ar paslaugų, ar jų dalies perleidimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388. Jei į šį klausimą būtų buvę atsakyta neigiamai, minėtas teismas siekė sužinoti, ar tai, kad kiti akcininkai praktiškai tuo pačiu metu perleidžia likusias šios bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui ir kad šis perleidimas glaudžiai susijęs su tos pačios bendrovės valdymo veikla, turi kokį nors poveikį.

Visų pirma, Teisingumo Teismas paaiškino, kad paprastas bendrovės akcijų įsigijimas, turėjimas ir pardavimas savaime nelaikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388, nes paprastas kitų įmonių kapitalo dalių turėjimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų (36 punktas). Todėl bendrovės akcijų perleidimas, nepaisant kapitalo dalių skaičiaus, gali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, tik jei kapitalo dalys yra nepriklausomo vieneto dalis, kuri leidžia vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, ir jei šią veiklą tęsia perėmėjas. Tačiau vien akcijų perleidimas be turto perdavimo neleidžia perėmėjui, kaip perleidėjo teisių perėmėjui, tęsti savarankiškos ekonominės veiklos (38 punktas). Šiuo atveju akcininkai nėra įmonės, kurios kapitalo dalių jie turi, turto savininkai, bet yra kapitalo dalių savininkai, todėl jie turi teisę į dividendus ir informacijos perdavimą, taip pat dalyvauja priimant svarbius įmonės valdymui sprendimus. Teisingumo Teismas nusprendė, kad 30 % bendrovės kapitalo dalių turėjimas suteikia tik ribotas teises šioje bendrovėje (39 punktas), o 30 % bendrovės akcijų perleidimas negali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal

Direktyvą 77/388 (40 punktas). Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, kad kiekvienas sandoris turi būti vertinamas individualiai ir savarankiškai (47 punktas).

Be to, Teisingumo Teismas priminė, kad teisė į atskaitą egzistuoja tuo atveju, kai pirkimo sandoriai yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susiję su pardavimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą. Jeigu taip nėra, reikia nagrinėti, ar išlaidos, patirtos įsigyjant prekių ir paslaugų, sudaro bendrųjų išlaidų, susijusių su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dalį. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad išlaidos, patirtos įsigyjant paslaugas, yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (55 punktas).

Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas nėra viso turto ar paslaugų ar jų dalies perleidimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388, neatsižvelgiant į tai, kad kiti akcininkai praktiškai tuo pačiu momentu perleidžia visas likusias šios bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui ir kad šis perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimu tai bendrovei veikla (rezoliucinė dalis).

2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimas „C&D Foods Acquisition“ (C-502/17, EU:C:2018:888)

C&D Foods buvo *Arovit Holding A / S*, kuriai priklausė *Arovit Petfood*, patronuojančioji bendrovė. Iki 2007 m. kovo 1 d. *C&D Foods* pagrindinė veikla buvo veikti kaip *Arovit Holding* patronuojančiajai bendrovei. Tą dieną *C&D Foods* sudarė su savo žemesnės grandies patronuojamąja bendrove *Arovit Petfood* valdymo sutartį dėl administravimo ir informacinių technologijų paslaugų teikimo. 2008 m. rugpjūčio mėn. kredito įstaiga perėmė *Arovit* grupę už vieną eurą, nes buvęs šios grupės savininkas šiai įstaigai negrąžino paskolos, kuri jam buvo suteikta. Laikotarpiu nuo 2008 m. gruodžio mėn. iki 2009 m. kovo mėn. minėta įstaiga sudarė konsultavimo sutartį su *C&D Foods* vardu, kad būtų parengtas visų *Arovit Petfood* akcijų perleidimas, siekdama nebebūti šios grupės kreditorė. Apmokėjusi su šiuo perleidimo projektu susijusias išlaidas, *C & D Foods* atskaitė su jomis susijusį PVM. Nesant potencialaus pirkėjo, 2009 m. perleidimo procesas buvo nutrauktas.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausė, ar kontroliuojančioji bendrovė turi teisę atskaityti PVM, taikytą numatyto, bet neįvykdyto žemesnės grandies patronuojamosios bendrovės, kuriai ta kontroliuojančioji bendrovė teikia administravimo ir informacinių technologijų paslaugas, akcijų perleidimo išlaidoms.

Teisingumo Teismas pažymėjo, pirma, kad bendrovė, kurios vienintelis tikslas yra įsigyti kitų bendrovių kapitalo dalių ir kuri nedalyvauja tiesiogiai ar netiesiogiai valdant šias bendroves, neturi nei teisės į atskaitą, nei PVM mokėtojo statuso, nes paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas savaime nėra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2006/112 (30 punktas). Vis dėlto kitaip yra tada, kai ne tik turima kitos bendrovės kapitalo dalį, bet ir tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvaujama tą bendrovę valdant, nepažeidžiant teisių, kurias asmuo turi kaip akcininkas ar dalininkas, kai toks dalyvavimas valdant reiškia, jog įgyvendinami tokie pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administracinių, apskaitos ir informacinių technologijų paslaugų teikimas (32 punktas).

Antra, Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad akcijų perleidimo sandoris galėtų patekti į PVM taikymo sritį, iš principo reikia, kad šis sandoris būtų sudarytas tiesiogiai ir išimtinai dėl atitinkamos patrunuojančiosios bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kad jis būtų tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tokios veiklos išplėtimas. Taip yra tada, kai sandoris vykdomas siekiant panaudoti iš šio perleidimo gautas pajamas tiesiogiai atitinkamos patrunuojančiosios įmonės apmokestinamoje ekonominėje veikloje arba grupės, kurioje ji yra patrunuojančioji bendrovė, vykdomoje ekonominėje veikloje (38 punktas). Teisingumo Teismas nusprendė, kad numatytas, bet neįvykdytas akcijų perleidimo sandoris, kaip nagrinėjamas šioje byloje, kuris nėra tiesiogiai išimtinai sudarytas dėl atitinkamos bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kuris nėra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas šios ekonominės veiklos išplėtimas, nepatenka į PVM taikymo sritį (42 punktas ir rezoliucinė dalis).

2015 m. spalio 22 d. Sprendimas „Sveda“ (C-126/14, EU:C:2015:712)

Šiuo atveju pelno siekiantis juridinis asmuo įsipareigojo įrengti rekreacinį taką, vykdydamas ekonominę veiklą, susijusią su kaimo ir rekreaciniu turizmu, taip pat suteikti visuomenei galimybę neatlygintinai naudotis šiuo taku penkerius metus. Jis atskaitė PVM už tam tikro ilgalaikio turto įsigijimą ar pasigaminimą įrengiant nagrinėjamą rekreacinį taką. Mokesčių administratorius gavo juridinio asmens prašymą grąžinti atitinkamas PVM sumas, bet nusprendė, kad grąžinimas nėra pagrįstas, nes nebuvo nustatyta, jog įsigytos prekės ir paslaugos buvo skirtos PVM apmokestinamai veiklai. Tuo remdamasis mokesčių administratorius atsisakė leisti atskaityti šias sumas.

Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekė sužinoti, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp išlaidų, susijusių su atliktais darbais, ir atitinkamo asmens numatytos ekonominės veiklos, nes rekreacinis takas tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomenei.

Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad tiek, kiek apmokestinamasis asmuo, turto įsigijimo momentu veikdamas kaip toks, šį turtą naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą mokėtiną ar sumokėtą PVM (18 punktas). Šiuo klausimu asmuo, veikiantis kaip apmokestinamasis asmuo, gali įsigyti prekių ir paslaugų ekonominei veiklai, net jeigu jos iš karto nėra naudojamos šiai ekonominei veiklai (19 punktas). Asmuo, patiriantis investavimo išlaidų, ketindamas vykdyti ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, turi teisę nedelsdamas atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už investicines išlaidas, skirtas sandoriams, kuriuos jis ketina atlikti ir kurie suteikia teisę į atskaitą (20 punktas). Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikė kaip toks ekonominės veiklos tikslais, yra fakto klausimas, kurį turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (21 punktas). Vis dėlto Teisingumo Teismas konstatavo, kad iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašymo matyti, jog rekreacinis takas gali būti laikomas priemone pritraukti lankytojus, siekiant jiems tiekti prekes ir teikti paslaugas (22 punktas). Tai rodo, kad atitinkamas juridinis asmuo įsigijo arba pagamino atitinkamą ilgalaikį turtą, ketindamas vykdyti ekonominę veiklą, ir todėl veikė kaip apmokestinamasis asmuo (23 punktas).

Dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio Teisingumo Teismas priminė, kad teisė į PVM atskaitą egzistuoja net ir nesant tokio ryšio, kai patirtos išlaidos sudaro dalį apmokestinamojo

asmens bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (27 ir 28 punktai). Reikia įvertinti visas atitinkamų sandorių sudarymo aplinkybes ir turi būti atsižvelgiama tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla (29 punktas).

Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tai, jog ilgalaikis turtas nedelsiant naudojamas neatlygintinai, nepaneigia tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimo, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamo rekreacinio tako suteikimas visuomenei naudotis nesusijęs su Direktyvoje 2006/112 numatytu neapmokestinimu, o atitinkamo juridinio asmens patirtos išlaidos įrengiant šį taką gali būti susijusios su jo numatyta ekonomine veikla (33–35 punktai).

2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ (C-132/16, EU:C:2017:683)

Pagrindinėje byloje Bulgarijos bendrovė įsigijo kelis žemės sklypus poilsiavietėje, kad pastatytų sezoniniam naudojimui skirtus pastatus. Ji sudarė sutartį su savivaldybe, turinčia leidimą statyti, kad būtų rekonstruota jos teritorijoje esančiai poilsiavietai paslaugas teikianti nuotekų perpumpavimo stotis. Žemės sklypus įsigijusi bendrovė užsakė statybos darbus iš trečiosios bendrovės. Šios pirmosios bendrovės teigimu, tarp perpumpavimo stoties rekonstravimo išlaidų ir paslaugų, kurias ji turėjo teikti pastačius leistus pastatus šiuose sklypuose, buvo ryšys.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausė, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statybos ar pagerinimo paslaugas, kai šis asmuo naudoja šių paslaugų rezultatu neatlygintinai, o savo ekonominėje veikloje juo naudoja ir šis apmokestinamasis asmuo, ir šis trečiasis asmuo.

Teisingumo Teismas priminė, pirma, kad tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio buvimą reikia vertinti atsižvelgiant į atitinkamų sandorių objektyvų turinį (31 punktas). Jei apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos susijusios su neapmokestinamais ar į PVM taikymo sritį nepatenkančiais sandoriais, negali būti nei renkamas pardavimo mokestis, nei atskaitomas pirkimo mokestis (30 punktas).

Šioje byloje reikėjo nustatyti, ar buvo tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp nuotekų perpumpavimo stoties rekonstravimo paslaugos ir bendrovės apmokestinamojo pardavimo sandorio ar šios bendrovės ekonominės veiklos (32 punktas). Iš šios bylos aplinkybių matyti, kad nerekonstravus šios perpumpavimo stoties nebuvo įmanoma prie jos prijungti pastatų, kuriuos planavo pastatyti bendrovė. Nerekonstravus bendrovė nebūtų galėjusi vykdyti savo ekonominės veiklos (33 punktas). Tai, kad savivaldybė taip pat naudoja minėta paslauga, negali pateisinti teisės į atskaitą nesuteikimo bendrovei, jei nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys (35 punktas).

Teisingumo Teismas toliau paaiškino, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar rekonstravimo paslauga apima tik tai, kas būtina siekiant prijungti bendrovės pastatytus pastatus prie pagrindinėje byloje aptariamos nuotekų perpumpavimo stoties, ar ji apima daugiau, nei reikia šiam tikslui pasiekti (37 punktas). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas teigė, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už paslaugų, kurias sudaro

trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, tiekimą, kai šis trečiasis asmuo neatlygintinai naudojasi šių paslaugų rezultatu, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo, ir šis trečiasis asmuo, tiek, kiek šios paslaugos neviršija to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius pardavimo sandorius, ir kiek šių paslaugų išlaidos įtraukiamos į tų sandorių kainą (40 punktas ir rezoliucinė dalis). Tuo atveju, kai statybos ar pagerinimo darbai viršija poreikius, atsiradusius vien dėl apmokestinamojo asmens pastatytų pastatų, teisė į atskaitą turėtų būti suteikta tik dėl sumokėto pirkimo PVM už dalį išlaidų, patirtų dėl statybos ar pagerinimo, objektyviai būtiną, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius sandorius (39 punktas).

2. Sukčiavimo poveikis teisei į atskaitą

2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas „Bonik“ (C-285/11, EU:C:2012:774)

Šioje byloje, atlikusios mokesčinį patikrinimą, Bulgarijos mokesčių institucijos konstatavo, kad trūksta įrodymų apie javų ir saulėgrąžų tiekimus Bendrijos viduje, kuriuos Bulgarijos bendrovė deklaravo kaip atliktus pagal Rumunijos teisę įsteigta bendrovei. Mokesčių institucijos atliko dviejų ieškovės pagrindinėje byloje tiekėjų ir šių tiekėjų trijų tiekėjų patikrinimus. Kadangi šie patikrinimai neleido nustatyti, kad paskutiniai trys tiekėjai iš tikrųjų tiekė prekes pirmiesiems dviem tiekėjams, Bulgarijos mokesčių institucijos padarė išvadą, kad ieškovės pagrindinėje byloje tiekėjai neturėjo prekių kiekio, reikalingo pateikti prekes ieškovei pagrindinėje byloje, ir padarė išvadą, kad tarp šių bendrovių ir ieškovės pagrindinėje byloje nebuvo realaus tiekimo. Šiomis aplinkybėmis buvo pateiktas prejudicinis klausimas dėl sąvokos „mokesčių sukčiavimas“ apibrėžties ir jos ribų.

Pirmiausia Teisingumo Teismas priminė, kad pagal jo suformuotą jurisprudenciją šioje srityje, t. y. visų pirma sprendimus *Halifax ir kt.*¹⁸, *Kittel ir Recolta Recycling*¹⁹, ir *Mahagében ir Dávid*²⁰, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje, Direktyvos 2006/112 tikslais turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas jo vykdomiems apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, ar ne (39 punktas).

Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė, kad su šioje direktyvoje numatyta teisės į atskaitą tvarka nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo vykdomu sukčiavimu ar kad kitas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas, yra susijęs su PVM sukčiavimu (41 punktas).

Todėl, kadangi atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio

¹⁸ 2006 m. vasario 21 d. sprendimas (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁹ 2006 m. liepos 6 d. sprendimas (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446).

²⁰ 2012 m. birželio 21 d. sprendimas (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373). Dėl šio sprendimo taip pat žr. šio biuletenio II skyrių „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“ ir V skyrių „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“.

subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliekamu sukčiavimu (43 punktas).

2014 m. vasario 13 d. Sprendimas „Maks Pen“ (C-18/13, EU:C:2014:69)

Atlikus Bulgarijos bendrovės, ieškovės pagrindinėje byloje, mokestinį patikrinimą Bulgarijos mokesčių administratorius turėjo kelti klausimą dėl PVM atskaitos, atliktos dėl septynių iš jos tiekėjų išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyto mokesčio, pagrįstumo. Iš tiesų, kalbant apie pačius kai kuriuos paslaugų teikėjus ar jų subrangovus, pažymėtina, kad vykdant šį patikrinimą jų paprašyta informacija neleido patvirtinti, kad jie turėjo būtinų išteklių siekiant užtikrinti paslaugų, už kurias išrašytos sąskaitos faktūros, teikimą. Manydamas, kad kai kurių subrangovų sandorių įvykdymo tikrumas nėra patvirtintas arba kad juos įvykdė ne sąskaitose faktūrose nurodyti paslaugų teikėjai, mokesčių administratorius parengė pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, paneigdamas šių septynių įmonių sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitytinumą.

Remdamasis Sprendimu *Bonik*²¹ Teisingumo Teismas nusprendė, kad, pirma, vien pačios aplinkybės, kad pagrindinėje byloje ieškovui suteiktos paslaugos iš tikrųjų nebuvo suteiktos sąskaitose faktūrose nurodyto teikėjo ar jo subrangovo, nes, be kita ko, jie neturėjo reikalingų darbuotojų, įrangos ir turto, jų paslaugų teikimo išlaidos nepagrįstos jų apskaitoje ar nepasitvirtino asmenų, kurie pasirašė tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybė, nepakaktų nesuteikti teisės į atskaitą (31 punktas). Tokiam nesuteikimui būtų taikoma dviguba sąlyga, kad tokie veiksmai yra sukčiavimas ir kad atsižvelgiant į mokesčių institucijų pateiktus objektyvius įrodymus patvirtinta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, susijęs su šiuo sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (32 punktas).

Antra, Teisingumo Teismas išnagrinėjo procesinį aspektą, susijusį su nacionalinio teismo pareiga *ex officio* konstatuoti mokesčių sukčiavimą. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas priminė, kad net jeigu pagal nacionalinės teisės normą mokesčių sukčiavimas būtų kvalifikuojamas kaip nusikalstama veika ir toks kvalifikavimas priklausytų tik baudžiamųjų bylų teismui, neatrodo, kad tokia norma prieštarautų tam, kad įpareigotas įvertinti pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą, kuriuo paneigiama apmokestinamojo asmens atlikta pridėtinės vertės mokesčio atskaita, teisėtumą teismas galėtų remtis mokesčių administratoriaus pateiktais objektyviais įrodymais, siekdamas patvirtinti sukčiavimo egzistavimą, nors pagal kitą nacionalinės teisės nuostatą „nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytas“ PVM negali būti atskaitytas (38 punktas). Iš tiesų, pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsisakytų suteikti teisę į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Be to, nors šalys nesiremia Sąjungos teise, nacionalinis teismas turi *ex officio* iškelti privaloma Sąjungos teisės norma grindžiamus teisinius pagrindus, kai pagal nacionalinę teisę nacionaliniai teismai turi pareigą ar teisę tai daryti privalomos nacionalinės normos atžvilgiu (34 punktas).

²¹ [2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas \(C-285/11, EU:C:2012:774\).](#)

2015 m. spalio 22 d. Sprendimas „PPUH Stehcamp“ (C-277/14, EU:C:2015:719)

Šioje byloje ieškovė pagrindinėje byloje Lenkijos įmonė keletą kartų pirko dyzelinio kuro, kurį naudojo savo ekonominei veiklai. Vėliau ši bendrovė atskaitė PVM, sumokėtą perkant kurą. Po mokesčio patikrinimo mokesčių administratorius jai atsisakė suteikti teisę į šio PVM atskaitą, nes sąskaitas faktūras, susijusias su minėtu kuro pirkimu, išrašė neegzistuojantis ūkio subjektas. Konstatavimas dėl ūkio subjekto neegzistavimo buvo pagrįstas keliais elementais, visų pirma tuo, kad ši bendrovė nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, neteikė mokesčių deklaracijų ir nemokėjo mokesčių.

Visų pirma dėl galimo sukčiavimo buvimo Teisingumo Teismas priminė sprendimuose *Bonik*²² ir *Maks Pen*²³ suformuotą jurisprudenciją, patikslindamas, kad jeigu tenkinamos Direktyvoje 77/388 numatytos esminės ir formalios sąlygos, kad atsirastų teisė į atskaitą ir būtų galima ja pasinaudoti, su šioje direktyvoje numatyta teisės į atskaitą tvarka nesuderinama taikyti sankciją atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudarytas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu (49 punktas).

Teisingumo Teismo teigimu, nustatęs, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į objektyvius įrodymus ir nereikalaudamas iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimų, kurių jis neturi atlikti, turi nustatyti, jog šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su PVM sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (50 punktas).

III. Proporcinė atskaita

2012 m. vasario 16 d. Sprendimas „Varzim Sol“ (C-25/11, EU:C:2012:94)

Šios bylos faktinės aplinkybės jau buvo aprašytos II skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“. Todėl šiuo atveju reikia tik priminti, kad byla susijusi su mišriais apmokestinamaisiais asmenimis ir jų teise į pirkimo PVM atskaitą, atsižvelgiant į visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą, apskaičiuojant atskaitytiną sumą sektoriuose, kuriuose tokie apmokestinamieji asmenys vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, įtraukiant neapmokestinamąsias „subsidas“ į trupmenos, pagal kurią nustatoma atskaitos proporcija, vardiklį.

Teisingumo Teismas, darydamas nuorodą į 2005 m. spalio 6 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-243/03)²⁴, priminė, kad, kiek tai susiję su mišriais apmokestinamaisiais asmenimis, net jeigu teisė į atskaitą apskaičiuojama pagal nustatytą proporciją, pagrįstą trupmena, kurios skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be PVM, priskiriama prie sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą pagal Direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 dalį, o vardiklis yra visa metinės apyvartos suma be PVM,

²² 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas (C-285/11, EU:C:2012:774).

²³ 2014 m. vasario 13 d. sprendimas (C-18/13, EU:C:2014:69).

²⁴ 2005 m. spalio 6 d. sprendimas (C-243/03, EU:C:2005:589).

priskiriama prie sandorių, nurodytų skaitiklyje, ir prie sandorių, kurie nesuteikia teisės į atskaitą, valstybės narės gali numatyti vieną iš kitų teisės į atskaitą apskaičiavimo metodų, išvardytų šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje, be kita ko, atskiros proporcingos dalies nustatymą kiekvienam veiklos sektoriui arba atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą konkrečiai veiklai (38 punktas). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad subsidijos, tiesiogiai susijusios su prekių ar paslaugų kaina, yra apmokestinamos taip pat kaip ir šios prekės ar paslaugos. Dėl tiesiogiai su kaina nesusijusių subsidijų, valstybės narės gali jas įtraukti į proporcijos, taikytinos, jei apmokestinamasis asmuo vienu metu vykdo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir neapmokestinamuosius sandorius, trupmenos vardiklį (39 punktas).

Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad kadangi apmokestinamajam asmeniui pagrindinėje byloje buvo leista atlikti atskaitą pagal kitą nei proporcijos, nustatytos pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą konkrečiai veiklai, metodą (40 punktas), o jo veikla maitinimo ir pramogų sektoriuose buvo apmokestinama PVM, teisė į atskaitą taikant realaus panaudojimo metodą apima visus mokesčius, taikomus pirkimo sandoriams (41 punktas). Todėl, Teisingumo Teismo teigimu, Direktyva 77/388 draudžia valstybei narei, kuri leidžia mišriems apmokestinamiesiems asmenims atliekant šioje direktyvoje numatytą atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą, apskaičiuojant atskaitomą sumą sektoriuose, kuriuose šie apmokestinamieji asmenys vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, įtraukti neapmokestinamas „subsidijas“ į trupmenos, skirtos apskaičiuoti atskaitos proporciją, vardiklį (43 punktas).

[2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimas „BLC Baumarkt“ \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

Šioje byloje apmokestinamasis asmuo, pagal Vokietijos teisę įsteigta bendrovė, pastatė pastatą, kuriame buvo ir gyvenamųjų, ir komercinių patalpų. Pastatęs šį pastatą apmokestinamasis asmuo jį išnuomojo; dalis šios nuomos buvo neapmokestinama PVM, o kita dalis – apmokestinama. Savo PVM deklaracijoje apmokestinamasis asmuo iš dalies atskaitė pirkimo mokestį, susijusį su pastatu; apskaičiuodamas atskaitytiną PVM sumą jis taikė proporciją, apskaičiuotą remiantis komercinių patalpų nuomos apyvarta ir kitų nuomos sandorių apyvarta.

Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad atskaitytino pirkimo PVM suma turėjo būti nustatyta atsižvelgiant į komercinių patalpų ir gyvenamosios paskirties patalpų ploto santykį, dėl kurio apmokestinamojo asmens nenaudai buvo sumažinta atskaitytino PVM suma.

Šioje byloje nacionalinis teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą siekdamas išsiaiškinti, ar Direktyvos 77/388 nuostata, reglamentuojanti PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimą, leidžia valstybėms narėms, apskaičiuojant už mišrios paskirties pastato statybą mokėtiną pirkimo PVM, kaip paskirstymo kriterijų pasirinkti kitą paskirstymo kriterijų nei tas, kuris grindžiamas apyvarta.

Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad pagal Direktyvoje 77/388 nustatytą bendrąją taisyklę proporcijos apskaičiavimas reiškia, jog galima atskaityti tik teisę į atskaitą suteikiantiems sandoriams, numatytiems šios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalyse, proporcingą PVM dalį (13 punktas). Vis dėlto nukrypimas nuo šios taisyklės leidžia valstybėms narėms numatyti kitą teisės į atskaitą nustatymo metodą, t. y. atskiros proporcijos nustatymą kiekvienam veiklos sektoriui arba atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą konkrečiai veiklai, arba netgi tam tikromis sąlygomis numatyti, kad teisė į atskaitą netaikoma (15 punktas). Šiuo klausimu

valstybės narės, įgyvendindamos joms suteiktą diskreciją, turi laikytis Direktyvos 77/388 bendrosios taisyklės ir bendrą PVM sistemą pagrindžiančių principų, visų pirma mokesčio neutralumo ir proporcingumo principų, veiksmingumo (16 punktas). Nacionalinės teisės nuostatomis, kuriomis bendrai nukrypstama nuo šios taisyklės, kelia grėsmę Direktyvos 77/388 tikslui, pagal kurį atskaitos proporcija turi būti apskaičiuojama panašiai visose valstybėse narėse (17 punktas). Tokiu atveju, laikydamosi Sąjungos teisės ir principų, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, valstybės narės turi nustatyti sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo metodus ir taisykles. Naudodamosi šia diskrecija minėtos valstybės privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą ir struktūrą (22 punktas).

Teisingumo Teismo teigimu, valstybės narės taip pat turi užtikrinti, kad pirkimo PVM atskaitos proporcija būtų apskaičiuojama kuo tiksliau (23 punktas). Taigi Direktyva 77/388 nedraudžiama tai, kad įgyvendindamos minėtą diskreciją konkrečiam sandoriui valstybės narės taikytų ne apyvartos, o kitą paskirstymo metodą ar kriterijų, kaip antai, be kita ko, tą, kuris pagrįstas pagrindinėje byloje aptariamu plotu, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant apyvartos metodą (24 punktas).

2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas „Le Crédit Lyonnais“ (C-388/11, EU:C:2013:541)

Ši byla susijusi su banku, turinčiu registruotą buveinę Prancūzijoje ir filialų Europos Sąjungos valstybėse narėse ir trečiosiose valstybėse. Per patikrinimą mokesčių administratorius neleido šiai įstaigai, kaip apmokestinamajam asmeniui, atsižvelgti į banko buveinės ne Prancūzijos teritorijoje įsteigtiems filialams suteiktų paskolų palūkanų sumą atskaitos proporcijos skaitiklyje ir vardiklyje.

Teisingumo Teismas, kuriam nacionalinis teismas pateikė keturis klausimus dėl PVM atskaitos proporcijos nustatymo, pirmiausia nagrinėjo, ar Direktyvą 77/388 reikia aiškinti taip, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, šio nustatymo tikslais gali atsižvelgti į jos kitose valstybėse narėse įsteigtų filialų apyvartą.

Teisingumo Teismas konstatavo, kad dėl to, jog atskaitos proporcijos apskaičiavimas yra Direktyvoje 77/388 numatytos atskaitos sistemos dalis, šio apskaičiavimo tvarka kartu su šia atskaitos sistema priklauso nacionalinės teisės aktų PVM srityje taikymo sferai, su kuria mokesčių atžvilgiu turi būti susijusi veikla ar sandoris (30 punktas). Iš tiesų teisės į atskaitą nustatymo metodą turi nustatyti kiekvienos valstybės narės mokesčių institucijos, įgalios pagal šią direktyvą numatyti atskiros proporcijos nustatymą kiekvienam veiklos sektoriui arba atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą konkrečiai veiklai arba netgi numatyti teisės į atskaitą netaikymą tam tikromis sąlygomis (31 punktas). Šiuo atžvilgiu PVM grąžinimo būdas atskaitant arba jį grąžinant priklauso tik nuo apmokestinamojo asmens „įsisteigimo vietos“ (32 punktas). Ši sąvoka apima ne tik apmokestinamojo asmens centrinę buveinę, bet ir nuolatinis padalinius (33 punktas). Kadangi nuolatinis padalinys, esantis vienoje valstybėje narėje, ir pagrindinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje, yra vienas ir tas pats PVM mokėtojas, darytina išvada, kad vienam apmokestinamajam asmeniui taikoma ne tik buveinės valstybės sistema, bet ir nacionalinės valstybių narių, kuriose yra nuolatinių padalinių, atskaitos sistemos (34 punktas).

Kadangi proporcijos apskaičiavimo tvarka yra pagrindinė atskaitos sistemos sudedamoji dalis, negalėtų būti, labai nepakenkiant tiek nacionalinių teisės aktų PVM srityje taikymo sričių

racionaliam paskirstymui, tiek šios proporcijos pagrįstumui, apskaičiuojant valstybėje narėje įsteigto apmokestinamojo asmens pagrindinei buveinei taikomą proporciją atsižvelgta į visų šio apmokestinamojo asmens kitose valstybėse narėse turimų nuolatinių padalinių apyvartą (35 punktas). Iš tiesų, pirma, toks atskaitos proporcijos apskaičiavimo būdas negali užtikrinti geresnio PVM neutralumo principo laikymosi, palyginti su atskiros proporcingos dalies sistema, taikoma kiekvienai valstybei narei, kurioje yra nuolatinis padalinys (37 punktas). Antra, taikomos atskaitos proporcijos vertė būtų iškreipta (38 punktas). Trečia, toks atskaitos proporcijos nustatymo būdas gali pakenkti Direktyvos 77/388 veiksmingumui (39 punktas).

2015 m. liepos 16 d. Sprendimas, „Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt“ (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496)

Šioje byloje dvi kontroliuojančiosios bendrovės atskaitė visą PVM, pirmosios bendrovės atveju susijusį su kapitalo, kuris buvo panaudotas jos patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimui iš trečiojo asmens finansuoti ir paslaugoms teikti, įsigijimu, o antrosios bendrovės atveju – emisijos išlaidomis, susijusiomis su jos kapitalo padidiniu. Pirmajai bendrovei mokesčių administratorius leido atskaityti tik dalį šio mokesčio, nes, anot jo, paprastas patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių turėjimas nesuteikia teisės į atskaitą. Antrosios bendrovės atveju mokesčių administratorius taip pat neleido atskaityti pirkimo PVM.

Šiuo atveju bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas pateikė Teisingumo Teismui klausimą dėl situacijos, kai pirkimo PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos gali būti priskirtos tik iš dalies jo ekonominei veiklai. Konkrečiau kalbant, šiam nacionaliniam teismui kilo klausimas dėl apskaičiavimo tvarkos, pagal kurią kontroliuojančiosios bendrovės sumokėtas pirkimo PVM už kapitalo, skirtą patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalims pirkti, įsigijimą turi būti paskirstytas minėtos bendrovės ekonominei ir neekonominei veiklai.

Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas yra įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių, tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvaujant šių įmonių valdyme, neturi teisės į atskaitą pagal Direktyvą 77/388 (18 punktas). Vis dėlto išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdanči ekonominę veiklą, turi būti laikomos priskirtomis prie šios bendrovės ekonominės veiklos, ir dėl sumokėto už šias išlaidas PVM atsiranda teisė į viso PVM atskaitą (25 punktas).

Be to, Teisingumo Teismas patikslino, kad PVM proporcijos atskaitos sistema taikoma tik atvejams, kai prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja kartu ekonominiams sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir ekonominiams sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, vykdyti (26 punktas). Ši sistema skirta pirkimo PVM, taikomam išlaidoms, susijusioms vien su atliktais ekonominiais sandoriais. Vis dėlto valstybės narės turi diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei veiklai (27 punktas). Kadangi aptariamos kontroliuojančiosios bendrovės buvo apmokestinamos PVM už ekonominę veiklą, kurią sudaro paslaugos, kurias jos teikė visoms savo patronuojamosioms bendrovėms už atlygį, PVM, sumokėtas nuo šių paslaugų įsigijimo išlaidų, turi būti laikomas bendrosiomis išlaidomis ir visiškai atskaitytas, išskyrus atvejus, kai ekonominiai pardavimo sandoriai neapmokestinami, ir tokiu atveju teisė į atskaitą turi būti taikoma tik pagal proporcijos tvarką (28 punktas).

2016 m. birželio 9 d. Sprendimas „Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft“, C-332/14, EU:C:2016:417

Šioje byloje apmokestinamasis asmuo, pagal Vokietijos teisę įsteigta civilinė nekilnojamojo turto bendrovė, jam priklausančiame žemės sklype nugriovė seną pastatą ir pastatė gyvenamosios ir komercinės paskirties pastatą. Šiame pastate buvo šešios gyvenamosios ir komercinės paskirties patalpos ir dešimt vietų požeminėje automobilių stovėjimo aikštelėje. Kai kurios iš šių patalpų ir vietų buvo išnuomos.

Apmokestinamasis asmuo apskaičiavo savo teisę į už griovimo ir statybos darbus sumokėto PVM atskaitą taikydamas paskirstymo kriterijų, pagrįstą apyvartos, gautos iš komercinių patalpų arba su jomis susijusių stovėjimo aikštelės vietų nuomos (PVM apmokestinama veikla), ir apyvartos, gautos iš kitų nuomos sandorių (PVM neapmokestinama veikla), santykiu. Vis dėlto kai kurios pastato dalys, kurias iš pradžių buvo numatyta skirti PVM apmokestinamiesiems sandoriams, galiausiai buvo išnuomos neapmokestinant PVM. Manydamas, kad PVM atskaita turi būti atliekama taikant tikslesnį nei apyvarta grindžiamą kriterijų, t. y. paskirstymo pagal plotą kriterijų, Vokietijos mokesčių administratorius jį taikė tam, kad sumažintų apmokestinamajam asmeniui suteiktos atskaitos procentinę dalį.

Dėl šio ginčo nacionalinis teismas Teisingumo Teismui pateikė klausimą, ar tuo atveju, kai pastatas naudojamas sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą ir nesuteikiantiems teisės į atskaitą, valstybės narės turi numatyti, jog įsigytos prekės ir paslaugos tokiam pastatui statyti arba įsigyti turi būti, pirma, naudojamos išimtinai vieniems sandoriams arba kitiems sandoriams tam, kad, antra, teisė į atskaitą, atliktiną dėl prekių ir paslaugų, kurios negalėjo būti taip naudojamos, būtų nustatyta taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų arba paskirstymo pagal plotą kriterijų, su sąlyga, kad šiuo metodu bus užtikrintas tikslesnis atskaitos proporcijos nustatymas. Be to, nacionalinis teismas klausė, ar atsakymas, kurį Teisingumo Teismo prašoma pateikti, taip pat bus taikomas prekėms ir paslaugoms, kurios įsigytos mišrios paskirties pastatui naudoti, išlaikyti arba prižiūrėti.

Teisingumo Teismas, konstatavęs, kad valstybės narės iš esmės privalo numatyti, kad apmokestinamieji asmenys, siekdami nustatyti savo teisės į atskaitą sumą, pirmiausia turi naudoti įsigytas prekes ir paslaugas įvairiems pardavimo sandoriams, kuriems jos buvo skirtos, vėliau patikslino, kad šių valstybių kompetentingos institucijos šioms prekėms ir paslaugoms turi taikyti atskaitos sistemą, atitinkančią jų panaudojimą, turint omenyje tai, kad, kiek tai susiję su prekėmis ir paslaugomis, kurios susijusios tik su viena sandorių rūšimi, turi būti taikoma proporcijos tvarka, numatyta Direktyvoje 77/388 (26 punktas).

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas paaiškino, kad nacionalinės teisės aktuose gali būti leidžiama apmokestinamiesiems asmenims nenaudoti šių prekių ir paslaugų, neatsižvelgiant į tai, kam jos skirtos, kai minėtos prekės ir paslaugos yra susijusios su mišrios paskirties pastato įsigijimu arba statyba ir kai šis panaudojimas praktiškai yra sunkiai įgyvendinamas (28 punktas). Vis dėlto, jei minėtą panaudojimą lengva praktiškai įgyvendinti, valstybei narei negali būti leidžiama numatyti, kad apmokestinamieji asmenys neprivalo prekių ir paslaugų naudoti įvairiems pardavimo sandoriams, sudarytiems naudojant šį pastatą (30 punktas).

Dėl atskaitos apskaičiavimo Teisingumo Teismas, kiek tai susiję su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis ir sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandoriams, kurie tokios teisės

nesuteikia, priminė, kad ši suma iš principo apskaičiuojama remiantis nustatyta proporcija visiems apmokestinamojo asmens vykdytiems sandoriams (31 punktą). Vis dėlto valstybės narės gali numatyti kitą apskaičiavimo metodą su sąlyga, kad juo užtikrinamas tikslesnis sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant šį pirmąjį metodą (32 punktą).

Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės neturi numatyti, kad prekės ir paslaugos, pirktos šiam pastatui statyti, įsigyti, naudoti, išlaikyti arba prižiūrėti, turi būti, pirma, naudojamos šiems skirtingiems sandoriams tam, kad, antra, tik teisė į atskaitą, atliktiną dėl prekių ir paslaugų, kurios naudotos kartu tam tikriems sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą ir nesuteikiantiems teisės į atskaitą, būtų nustatyta taikant paskirstymo pagal apyvertą kriterijų arba paskirstymo pagal plotą kriterijų, su sąlyga, kad šiuo metodu bus užtikrintas tikslesnis atskaitos proporcijos nustatymas (36 punktą).

IV. Teisės į atskaitą apribojimai

„Apribojimų sąvoka, kaip ji suprantama pagal šią dalį, turi būti suprantama plačiau nei apribojimai, numatyti Direktyvos 2006/112 176 straipsnyje. Iš tiesų tai veikia yra teisės į atskaitą apribojimai.

Šiuo klausimu bus aptart trys sprendimai: sprendimai *Maks Pen*²⁵, *Gemeente Woerden*²⁶ ir *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16²⁷.

2014 m. vasario 13 d. Sprendimas „Maks Pen“ (C-18/13, EU:C:2014:69)

Šiame sprendime Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje valstybėms narėms numatyta galimybė nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, negali būti naudojama, kaip nustatyta to paties straipsnio antroje pastraipoje, nustatant papildomas pareigas, be tų, kurios nustatytos minėtoje direktyvoje (42 punktą). Iš tiesų, Teisingumo Teismo teigimu, paslaugų teikėjo galimai neįvykdyti tam tikri apskaitos pobūdžio reikalavimai negali paneigti suteiktų paslaugų gavėjo teisės į atskaitą, kiek tai susiję su už jas sumokėtu PVM, jeigu su suteiktomis paslaugomis susijusiose sąskaitose faktūrose nurodyti visi Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje reikalaujami duomenys (47 punktą). Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos iš atitinkamo paslaugos teikimo gautų pajamų pripažinimo sąlygos (48 punktą ir rezoliucinės dalies 3 punktą).

²⁵ [2014 m. vasario 13 d. sprendimas \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Taip pat žr. šio biuletenio II skyriaus „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“ 2 dalį „Sukčiavimo poveikis teisei į atskaitą.“

²⁶ [2016 m. birželio 22 d. sprendimas \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Taip pat žr. šio biuletenio II skyriaus „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“ 1 dalį „Tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys“.

2016 m. birželio 22 d. Sprendimas „Gemeente Woerden“ (C-267/15, EU:C:2016:466)

Šioje byloje Nyderlanduose esanti savivaldybė, laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112, užsakė pastatyti pastatus ir juos pardavė už mažesnę kainą nei savikaina pirkėjui, kuris trečiajam asmeniui leido neatlygintinai naudotis šio pastato dalimi. Kitos dalys buvo išnuomos už atlygį įvairiems nuomininkams. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausė, ar tokiu atveju apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą už pastatų statybą išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, ar tik atlikti dalinę atskaitą, proporcingą šio pastato dalims, kurias pirkėjas panaudojo ekonominėje veikloje, t. y. išnuomojo už atlygį.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pagal Direktyvą 2006/112 teisė į atskaitą nesiejama su sąlyga, susijusia su apmokestinamojo asmens vykdomu aptariamų prekių ar paslaugų, kurias gauna iš apmokestinamojo asmens, naudojimu, nes tai reikštų, kad kiekvienas sandoris, kurį apmokestinamasis asmuo vykdo su pirkėju arba ekonominės veiklos nevykdančiu gavėju kaip privačiais asmenimis apriboja apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą (36 punktas).

Be to, Teisingumo Teismo teigimu, sąlyga, jog atsižvelgiant į pirkėjo ar gavėjo naudojimąsi atitinkamomis prekėmis ar paslaugomis nustatoma tiekėjo teisė į atskaitą, reikštų, kad apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą priklauso nuo tolesnių pirkėjo ar gavėjo, kuris visuomet turi teisę per trumpą ar ilgą laikotarpį pakeisti turto naudojimą, veiksmų (37 punktas).

Teisingumo Teismas nusprendė, kad ekonominio sandorio rezultatas neturi reikšmės teisei į atskaitą, jeigu pati veikla apmokestinama PVM, todėl atitinkamas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą PVM, sumokėtą už pastatų statybą, o ne tik atlikti šio mokesčio dalinę atskaitą, proporcingą šių pastatų dalims, kurias pirkėjas naudoja ekonominei veiklai (40 ir 42 punktai).

2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ (C-132/16, EU:C:2017:683)

Ši byla iš esmės susijusi su tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio buvimo sąlyga²⁸.

Dėl apribojimų, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112 176 straipsnį, Teisingumo Teismas šiame sprendime nusprendė, kad nors nagrinėjamoje Bulgarijos teisės nuostatoje buvo numatytas teisės į atskaitą apribojimas, galiojęs Bulgarijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą dieną, pagal šį straipsnį leidžiama toliau taikyti tik tokius apribojimus, kurie nėra bendros atskaitos sistemos, nustatytos Direktyvoje 2006/112 ir visų pirma jos 168 straipsnyje, išimtys. Reikia priminti, kad pagal šią Bulgarijos teisės nuostatą teisės į PVM atskaitą nebūtų, jei prekės ar paslaugos būtų skirtos neatlygintiniams prekių tiekimams ar paslaugų teikimams arba neekonominėi apmokestinamojo asmens veiklai (21 punktas).

V. Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės

²⁸ Taip pat žr. šio biuletenio II skyriaus „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“ 1 dalį „Tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys“.

2012 m. birželio 21 d. Sprendimas „Mahagében ir Dávid“ (C-80/11, EU:C:2012:373)

Šioje byloje, kuri jau minėta aukščiau, taip pat yra aspektų, susijusių su naudojimosi šia teise tvarka²⁹.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas, be kita ko, šiame sprendime nusprendė, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašęs asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat atitinkamų prekių ir gali jas pristatyti ir įvykdė savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad užtikrintų, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (61 punktą).

Teisingumo Teismo teigimu, nors Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog jo sudaromas sandoris nelemia jo dalyvavimo mokesčių sukčiavime, Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta galimybė pagal šio straipsnio antrą pastraipą negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios nustatytos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 3 skyriuje „Sąskaita faktūra“, visų pirma jo 226 straipsnyje (56 punktą).

Iš tiesų mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir PVM sukčiavimą, ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus (62 punktą), ir jos negali perkelti savo kontrolės užduočių apmokestinamiesiems asmenims.

2014 m. vasario 6 d. Sprendimas „Fatorie“ (C-424/12, EU:C:2014:50)

Ši byla susijusi su atvirkštinio apmokestinimo tvarka³⁰. Šioje byloje kilo klausimas, ar pagal Sąjungos teisę iš bendrovės ieškovės pagrindinėje byloje, paslaugų gavėjos, galėjo būti atimta teisė į PVM, kurį ji nepagrįstai sumokėjo paslaugų teikėjui pagal klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą, atskaitą, įskaitant atvejį, kai šios klaidos ištaisyti buvo neįmanoma dėl minėto paslaugų teikėjo bankroto.

Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką neatliekamas PVM mokėjimas tarp paslaugų teikėjo ir gavėjo, pastarasis turi pareigą sumokėti pirkimo PVM už įvykdytus sandorius ir iš esmės gali atskaityti šį mokestį taip, kad jokia suma nebūtų mokėtina mokesčių administratoriui (29 punktą).

Kita vertus, kalbant apie teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo sąlygas, išvardytas Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje, Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikia laikytis tik šio straipsnio f punkte nustatytų sąlygų, nes kalbama apie atvirkštinio apmokestinimo procedūrą, numatytą šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies a punkte (32 punktą).

²⁹ Taip pat žr. šio biuletenio II skyrių „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“.

³⁰ Dėl faktinių aplinkybių žr. šio biuletenio II skyrių „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“.

Šiuo klausimu apmokestinamasis asmuo, kuris kaip paslaugų gavėjas turi prievolę sumokėti su jomis susijusį PVM, neprivalo turėti sąskaitos faktūros, išrašytos remiantis formaliomis Direktyvos 2006/112 sąlygomis, kad galėtų naudotis teise į atskaitą, ir, naudodamasis galimybe, kuri jam numatyta šio 178 straipsnio f punkte, turi laikytis tik atitinkamos valstybės narės nustatytų formalumų (33 punktas). Atitinkamos valstybės narės nustatytų formalumų, kurių privalo laikytis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti teise į PVM atskaitą, apimtis neturėtų viršyti to, kas griežtai būtina, siekiant kontroliuoti tinkamą atvirkštinio apmokestinimo procedūros taikymą ir užtikrinti PVM surinkimą (34 punktas).

Teisingumo Teismas priminė, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (35 punktas).

Vis dėlto pagrindinėje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad, nepaisant to, kad ginčijama sąskaita faktūra neatitiko nacionalinės teisės aktuose numatytų formalių reikalavimų, nebuvo įvykdyta esminė atvirkštinio apmokestinimo tvarkos sąlyga. Iš tiesų, kadangi ieškovo pagrindinėje byloje paslaugų teikėjui sumokėtas PVM nebuvo mokėtinas ir jį mokant nebuvo laikomasi esminio atvirkštinio apmokestinimo tvarkos reikalavimo, ieškovas negalėjo pasinaudoti teise į šio PVM atskaitą (40 punktas).

[2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas „Senatex“ \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

Šioje byloje Vokietijos mokesčių administratorius atsisakė ieškovei pagrindinėje byloje, didmeninės prekybos tekstilės gaminiams įmonei, suteikti teisę atskaityti jos sumokėtą pirkimo PVM už metus, kai buvo išrašytos jos turimos sąskaitos faktūros, motyvuodamas tuo, kad šių sąskaitų faktūrų originalai neatitiko nacionalinės mokesčių teisės aktuose nustatytų reikalavimų. Pagal minėtus teisės aktus sąskaitos faktūros ištaisyimas 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.

Iš tiesų šios įmonės savo prekybos agentams išrašytose komisinių ataskaitose ir reklamos kūrėjo 2011–2009 m. sąskaitose faktūrose nebuvo nurodytas jų gavėjo mokesčių mokėtojo kodas ar PVM mokėtojo kodas; ši situacija buvo ištaisyta 2013 m., kai mokesčių administratorius atliko patikrinimą vietoje.

Nepaisydamas šių aplinkybių, mokesčių administratorius pateikė pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą už 2008–2011 m., kuriuose remdamasi išvadomis, padarytomis atlikus patikrinimą vietoje, sumažino PVM sumas, kurias ieškovė galėjo atskaityti, nes minėtais metais nebuvo įvykdytos šios atskaitos sąlygos, jos buvo įvykdytos tik ištaisius sąskaitas faktūras, t. y. 2013 m.

Todėl šioje byloje Teisingumo Teismas turėjo išnagrinėti klausimą dėl klaidingų sąskaitų faktūrų ištaisyimo poveikio laiko atžvilgiu teisei į PVM atskaitą.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas priminė, pirma, kad iš Direktyvos 2006/112 179 straipsnio pirmos pastraipos matyti, jog teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo laikotarpiu,

kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (35 punktas). Antra, Teisingumo Teismas taip pat priminė, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai. Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Vis dėlto, Teisingumo Teismo teigimu, nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos taikomi delspinigiai už PVM sumas, kurios remiantis jais laikomos mokėtinomis prieš ištaisant pradinę sąskaitą faktūrą, sukuriamą dėl PVM kylanti mokesčių našta šiai ekonominei veiklai, kuriai pagal PVM bendrą sistemą vis dėlto užtikrinamas šio mokesčio neutralumas (37 punktas).

Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyta informacija, turėjimas yra formali, o ne esminė teisės į PVM atskaitą sąlyga (38 punktas).

Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai kurios Direktyvos 2006/112 nuostatos, be kita ko, susijusios su teisės į atskaitą įgyvendinimo tvarka, draudžia tokius nacionalinės teisės aktus (43 punktas).

2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas „Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos“ (C-516/14, EU:C:2016:690)

Šioje byloje Portugalijoje įsteigta bendrovė, ieškovė pagrindinėje byloje, ginčijo *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) atsakymą leisti atskaityti ieškovės pagrindinėje byloje, kaip advokatų kontoros suteiktų teisinių paslaugų gavėjos, sumokėtą pirkimo PVM, motyvuodamas tuo, kad šios kontoros išrašytos sąskaitos faktūros neatitiko nacionalinės teisės aktuose numatytų formos reikalavimų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas buvo susijęs, pirma, su tam tikrais rekvizitais, pavyzdžiui, suteiktų paslaugų apimtimi ir pobūdžiu, ir paslaugų suteikimo data, kuri būtinai turi būti nurodyta sąskaitose faktūrose, ir, antra, su mokesčių administratoriaus teise atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą vien dėl to, kad sąskaitose faktūrose nebuvo minėtų rekvizitų.

Visų pirma Teisingumo Teismas, pripažinęs, kad sąskaitos faktūros, kuriose nurodytas vienintelis rekvizitas „nuo [tam tikros dienos] iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, *a priori* neatitiko Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkte nurodytų reikalavimų ir kad sąskaitos faktūros su nuoroda tik į „iki šios dienos suteiktas teisinės paslaugas“ *a priori* neatitiko nei minėtame 6 punkte nurodytų reikalavimų, nei minėto straipsnio 7 punkte nurodytų reikalavimų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo paprašė, kad jis patikrintų, ar prieduose, pateiktuose ieškovo pagrindinėje byloje, detaliau aprašytos pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisinės paslaugos ir ar jie gali būti laikomi sąskaita faktūra pagal šios direktyvos 219 straipsnį, kaip dokumentai, kurie iš dalies pakeičia pirminę sąskaitą faktūrą ir kuriuose konkrečiai ir vienareikšmiškai ji nurodoma (35 punktas).

Tada Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius neturėjo atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą tik dėl to, kad sąskaita faktūra neatitiko Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punktuose nustatytų sąlygų, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar įvykdytos

esminės su šia teise susijusios sąlygos (43 punktas). Iš tiesų, Teisingumo Teismo teigimu, mokesčių administratorius neturi apsiriboti pačios sąskaitos faktūros nagrinėjimu, bet taip pat turi atsižvelgti į apmokestinamojo asmens pateiktą papildomą informaciją (44 punktas).

2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas „Biosafe – Indústria de Reciclagens“ (C-8/17, EU:C:2018:249)

Galiausiai šioje byloje po 2011 m. atlikto mokestinio patikrinimo Portugalijos mokesčių administratorius perskaičiavo PVM, susijusį su 2008 m. vasario mėn.–2010 m. gegužės mėn. įvykdytais prekių tiekimais, kuriems bendrovė ieškovė klaidingai taikė lengvatinį PVM tarifą, užuot taikiusi standartinį tarifą. Tada ši bendrovė patikslino PVM, sumokėjo papildomą PVM ir paprašė jį grąžinti iš savo prekybos partnerio, kuris yra PVM mokėtojas, išsiųsdama šiam asmeniui debeto avizą. Šis prekybos partneris, kuris gavo ieškovės pagrindinėje byloje parduotas prekes, atsisakė mokėti šį papildomą PVM dėl to, kad, be kita ko, negalėjo jo atskaityti, nes pasibaigė nacionalinės teisės aktuose numatytas ketverių metų terminas, ir kad jis neturėjo atsakyti už klaidos, už kurią atsakinga tik ieškovė pagrindinėje byloje, pasekmes.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo savo teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. tuo momentu, kai mokestis tapo apskaičiuotinas, tačiau su sąlyga, kad laikomasi nacionalinės teisės aktuose nustatytų sąlygų ir tvarkos (35 punktas).

Teisingumo Teismas priminė, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su Direktyvoje 2006/112 nustatyta tvarka, jeigu šiuo terminu laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų (37 punktas).

Teisingumo Teismo teigimu, ieškovės pagrindinėje byloje prekybos partneris objektyviai negalėjo pasinaudoti savo teise į atskaitą prieš tai, kai ieškovė patikslino PVM, nes jis anksčiau neturėjo pirminės sąskaitas faktūras ištaisančių dokumentų ir nežinojo, kad turėjo būti sumokėtas papildomas PVM (42 punktas).

Iš tiesų tik atlikus šį patikslinimą buvo įgyvendintos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti ir tik tada prekybos partneris galėjo prašyti būti atleistas nuo mokėtino ar sumokėto PVM naštos pagal Direktyvą 2006/112 ir mokesčių neutralumo principą. Taigi, kadangi neįrodyta, kad prekybos partneris buvo nepakankamai rūpestingas prieš gavęs debeto avizą, ir nesant piktnaudžiavimo ar susitarimų su ieškove pagrindinėje byloje, kuriais sukčiaujama, negalima pagrįstai remtis naikinamuoju terminu, kuris skaičiuojamas nuo pirminių sąskaitų faktūrų išrašymo dienos ir kuris kai kurių sandorių atveju baigėsi iki šio patikslinimo, siekiant paneigti teisę į PVM atskaitą (43 punktas).

VI. Atskaitos tikslinimas

[2013 m. spalio 10 d. Sprendimas „Pactor Vastgoed“ \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Šioje byloje bendrovė atsakovė pagrindinėje byloje įsigijo nekilnojamojo turto ir pasirinko šio tiekimo apmokestinimą, kaip anksčiau tai padarė šio nekilnojamojo turto tiekėjas, kai jį įsigijo. Be to, ši bendrovė išnuomojo minėtą turtą, šis sandoris buvo neapmokestintas PVM, o vėliau jį pardavė ir šis tiekimas taip pat buvo neapmokestintas PVM. Manydamas, kad tiekimas bendrovei atsakovei pagrindinėje byloje neatitiko nacionalinės teisės nuostatų reikalavimų ir todėl šis tiekimas turėjo būti neapmokestintas PVM, Nyderlandų mokesčių administratorius šiai bendrovei pateikė pranešimą apie sumos, kuri atitiko sumą, mokėtiną patikslinus PVM atskaitą, atliktą tiekėjo, kai jis įsigijo nekilnojamąjį turtą, kurį vėliau patiekė šiai bendrovei, perskaičiavimą.

Šį ginčą nagrinėjantis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) kreipėsi į Teisingumo Teismą su klausimu, ar po PVM atskaitos tikslinimo mokėtinas sumas galima išieškoti iš kito apmokestinamojo asmens nei to, kuris atliko šią atskaitą.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas priminė, kad tikslinimo mechanizmas yra PVM atskaitos sistemos sudedamoji dalis (33 punktas). Iš tiesų, tikslinimo taisyklėmis siekiama padidinti atskaitos tikslumą, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, taip, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiesiems tiekimams ir teikimams. Tikslas yra glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (34 punktas).

Teisingumo Teismas pažymėjo, kad po PVM atskaitos tikslinimo mokėtinų sumos gali būti išieškos tik iš to apmokestinamojo asmens, kuris atliko šią atskaitą (47 punktas ir rezoliucinė dalis). Teisingumo Teismo teigimu, priešingas aiškinimas būtų nesuderinamas su tikslais, kurių siekiama atskaitos tikslinimu. Šiomis aplinkybėmis galimybė numatyti, kad kitas asmuo nei apmokestinamasis asmuo solidariai atsako už mokesčio sumokėjimą, negali būti aiškinama kaip leidžianti šiam asmeniui nustatyti atskirą mokestinę pareigą (39 punktas). Be to, kai nekilnojamojo turto tiekimas vykdomas paeiliui, dėl to, kad vienas iš aptariamų apmokestinamųjų asmenų, kai jam dalyvaujant buvo vykdomas tiekimas, neįvykdė detalių pasirinkimo teisės įgyvendinimo nuostatų, negali kilti šio apmokestinamojo asmens pareiga sumokėti mokestinę skolą, atsiradusią po kito asmens atliktos PVM atskaitos, susijusios su vienu iš minėto tiekimo atvejų, su kuriuo pirmasis apmokestinamasis asmuo nėra susijęs, tikslinimo (40 punktas).

[2014 m. vasario 6 d. Sprendimas „Fatorie“ \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)³¹

Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausė, ar pagal teisinio saugumo principą draudžiama nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią atšaukiamas sprendimas, kuriuo apmokestinamajam asmeniui buvo suteikta

³¹ Dėl faktinių aplinkybių žr. šio biuletenio V skyrių „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“.

teisė į PVM atskaitą, o atlikus naują patikrinimą iš jo reikalaujama sumokėti šį PVM kartu su delspinigiais.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisinio saugumo principas nedraudžia Rumunijos mokesčių institucijų administracinės praktikos, pagal kurią nepasibaigus naikinamajam terminui galima atšaukti tokį sprendimą.

Aišku, kad pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nugrinčytina neribotą laiką (46 punktas). Vis dėlto nacionalinės teisės aktu, pagal kurį išimties tvarka nesuėjus senaties terminui leidžiama atlikti naują mokestinį patikrinimą už nustatytą laikotarpį, jei paaiškėja papildomų duomenų, kurių mokesčių inspektoriai nežinojo vykdydami patikrinimus, ar patikrinimo rezultatams turinčios įtakos skaičiavimo klaidos, paisoma teisinio saugumo principo (47 ir 48 punktai).

Kalbant apie delspinigius Teisingumo Teismas nusprendė, kad nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Vis dėlto valstybės narės turi naudotis šia kompetencija laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi paisyti proporcingumo principo (50, 51 punktai ir rezoliucinės dalies 2 punktas).

2016 m. birželio 9 d. Sprendimas „Wolfgang und D. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft“ (C-332/14, EU:C:2016:417)³²

Šiame sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, kiek tai susiję su PVM atskaitos tikslinimu, ar Direktyvą 77/388 reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama, jog pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį atlikta PVM už prekes ir paslaugas atskaita būtų tikslinama, jeigu per atitinkamą tikslinimo laikotarpį būtų pakeistas šiai atskaitai apskaičiuoti naudotas PVM paskirstymo kriterijus. Jis taip pat klausė, ar teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriuose aiškiai nenumatytas pirkimo mokesčio tikslinimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 20 straipsnį, pakeitus tam tikroms atskaitoms apskaičiuoti naudojamą PVM paskirstymo kriterijų ir nenumatytą pereinamojo laikotarpio tvarką.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyva 77/388 reikalaujama tikslinti pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalį atliktą PVM už prekes ir paslaugas atskaitą per atitinkamą tikslinimo laikotarpį pakeitus šiai atskaitai apskaičiuoti naudotą šio mokesčio paskirstymo kriterijų, kuriuo nukrypstama nuo toje pačioje direktyvoje numatyto teisės į atskaitą nustatymo metodo (47 punktas ir rezoliucinės dalies 2 punktas). Iš tiesų pirminė atskaita tikslinama, kai pateikus deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (38 punktas). Paskirstymo kriterijus ir dėl to taikytinas atskaitos apskaičiavimo metodas apima veiksnius, į kuriuos atsižvelgiama apskaičiuojant atskaitos sumą (42 punktas).

Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalinės teisės aktas, kuriame aiškiai

³² Dėl faktinių aplinkybių žr. šio biuletenio III skyrių „Proporcinė atskaita“.

nenumatytas nei pirkimo mokesčio tikslinimas, pakeitus tam tikrai atskaitai apskaičiuoti naudotą PVM paskirstymo kriterijų, nei pereinamojo laikotarpio tvarka, nors aukščiausiasis teismas apskritai pripažino pagrįstu apmokestinamojo asmens atliktą pirkimo mokesčio paskirstymą naudojantis prieš šį pakeitimą taikytu paskirstymo kriterijumi (65 punktas ir rezoliucinės dalies 3 punktas).

Teisingumo Teismo teigimu, iš to matyti, kad teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai negali būti aiškinami taip, jog tam, kad būtų galima prašyti teisės į atskaitą tikslinimo pakeitus šios teisės apskaičiavimo metodą, šio tikslinimo privalomumas turi būti aiškiai nurodytas nacionalinės teisės akte, kuriame padarytas šis pakeitimas (54 punktas). Vis dėlto susiklosčius konkrečioms situacijoms, kai to reikalauja šie principai, gali reikėti numatyti tokią tvarką, priderintą prie aplinkybių (57 punktas). Nacionalinės teisės aktų leidėjas gali pažeisti minėtus principus, kai staiga ir nenusipėjamai priima naują įstatymą, kuriuo panaikinama teisė, kurią iki tol turėjo apmokestinamieji asmenys, ir jiems nepaliekama būtino laiko prisitaikyti, o tai nebuvo būtina siekiamam tikslui (58 punktas). Tai ypač taikytina tuomet, kai apmokestinamieji asmenys turi turėti laiko prisitaikyti, nes dėl teisės, kurią jie iki tol turėjo, panaikinimo jie turės prisiderinti ekonomiškai (59 punktas).

Vis dėlto Teisingumo Teismas teigė, kad apskaičiavimo metodo pakeitimu nepanaikinama apmokestinamųjų asmenų turima teisė į atskaitą, bet tik pakeičiama jos apimtis (61 punktas). Kita vertus, Teisingumo Teismas teigė, kad pats toks pakeitimas iš esmės nereiškia, kad apmokestinamieji asmenys prisiderina ekonomiškai, todėl neatrodo, jog būtinai reikia laiko prisiderinti (62 punktas).

VII. Grąžinimas

Valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numatyta Direktyvoje 2008/9/EB³³, atitinka Direktyvoje 2006/112 jam numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi prievolę, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas.

[2012 m. birželio 21 d. Sprendimas „Elsacom“ \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

Šioje byloje nacionalinis mokesčių administratorius atsisakė grąžinti atsakovės byloje 1999 m. sumokėtą PVM. 2000 m. liepos 27 d. buvo pateiktas prašymas grąžinti. Mokesčių administratorius savo atsisakymą motyvavo pavėluotu prašymo, kuris turėjo būti pateiktas vėliausiai 2000 m. birželio 30 d., pateikimu.

³³ 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23).

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausė, ar Direktyvoje 79/1072 numatytas terminas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, pateikti prašymus grąžinti PVM yra naikinamasis terminas.

Teisingumo Teismas konstatavo, kad Direktyvos 79/1072 7 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos paskutiniame sakinyje numatytas terminas neturi būti suprantamas kaip imperatyvus terminas, t. y. terminas, kuris nėra naikinamasis. Iš tiesų, atsižvelgdamas tiek į nagrinėjamos nuostatos formuluotę, tiek į Direktyvos 79/1072 tikslą, t. y. „pašalinti šiuo metu valstybėse narėse galiojančių nuostatų <...> skirtumus, dėl kurių kartais atsiranda prekybos srautų ir konkurencijos iškraipymų“, Teisingumo Teismas nusprendė, kad direktyvoje numatytas šešių mėnesių terminas pateikti prašymą grąžinti PVM turi būti laikomas numatytu terminu, kurio nesilaikant naikinamasis terminas yra naikinamasis (24, 28, 34 punktai ir rezoliucinė dalis).

[2012 m. spalio 25 d. Sprendimas „Daimler ir Widex“ \(C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)

Šie prašymai priimti prejudicinį sprendimą buvo pateikti nagrinėjant du ginčus, t. y. Vokietijoje įsteigtos įmonės ir Danijoje įsteigtos įmonės ginčus su *Skatteverket* (Švedijos mokesčių administratorius) dėl jo sprendimų atmesti jų prašymus grąžinti perkant prekių ar paslaugų Švedijoje sumokėtą PVM teisėtumo. Mokesčių administratorius nusprendė negrąžinti prašomo mokesčio, motyvuodamas tuo, kad šios įmonės turėjo nuolatinį padalinį Švedijoje. Įmonė, kurios ekonominės veiklos vykdymo vieta buvo Vokietijoje, išbandydavo automobilius žiemos sąlygomis Švedijoje esančiame poligone, kur ji turėjo 100 % jai priklausančią patronuojamąją bendrovę, kuri jai teikdavo patalpas, bandymų trasas ir papildomas bandymų paslaugas. Ši įmonė, vykdydama automobilių bandymus, atliko pirkimų. Įmonė, kurios ekonominės veiklos vykdymo vieta buvo Danijoje, Stokholme turėjo mokslo tyrimų padalinį. Ji taip pat atliko prekių ir paslaugų pirkimus tyrimo darbams šiame padalinyje. Nė viena iš šių dviejų įmonių Švedijoje nevykdė apmokestinamųjų pardavimo sandorių, teikdamos techninių bandymų ir tyrimų paslaugas.

Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo, be kita ko, klausė, ar PVM mokėtojas, įsisteigęs valstybėje narėje ir kitoje valstybėje narėje ir vykantis tik techninius bandymus ar tyrimo darbus, bet ne apmokestinamuosius sandorius, gali būti laikomas šioje kitoje valstybėje narėje turinčiu „nuolatinį padalinį, iš kurio vykde verslo sandorius“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2008/9.

Visų pirma Teisingumo Teismas nurodė, kad „nuolatinio padalinio, iš kurio vykde verslo sandorius“ sąvoka sudaryta iš dviejų kumuliacinių sąlygų, susijusių su, pirma, „nuolatinio padalinio“ ir, antra, „sandorių“, vykdytų iš šio padalinio, buvimu (32 punktas). Siekiant nesuteikti teisės į grąžinimą turi būti nustatyta, jog nuolatinis padalinys faktiškai vykde apmokestinamuosius sandorius valstybėje, kurioje pateiktas prašymas grąžinti PVM, o ne nustatytas vien šio padalinio galėjimas vykdyti tokius sandorius (37 punktas).

Be to, Teisingumo Teismas konstatavo, kad pagrindinėse bylose neginčijama, kad atitinkamos įmonės nevykdė apmokestinamųjų pardavimo sandorių valstybėje narėje, kurioje pateikti prašymai grąžinti PVM, teikdamos savo techninių bandymų ir tyrimų paslaugas (38 punktas). Tokiomis aplinkybėmis teisė į pirkimo PVM grąžinimą turi būti suteikta, ir taip pat nereikia nagrinėti, ar kiekviena iš nagrinėjamų įmonių faktiškai turi „nuolatinį padalinį“, nes dvi sąlygos, sudarančios „nuolatinio padalinio, iš kurio vykde verslo sandorius“ kriterijų, yra kumuliacinės (39 punktas). Dėl

šio aiškinimo nekyla abejonių dėl aplinkybės, kad valstybėje narėje, kurioje pateiktas prašymas dėl grąžinimo, apmokestinamasis asmuo turi jam 100 % priklausančią patronuojamąją bendrovę, kuri beveik išimtinai skirta teikti jam įvairias paslaugas, susijusias su vykdomais techniniais bandymais (51 punktas ir rezoliucinė dalis). Iš tiesų tokia 100 % priklausanti patronuojamoji bendrovė yra atskiras apmokestinamasis juridinis asmuo (48 punktas).

2018 m. kovo 21 d. Sprendimas „Volkswagen“ (C-533/16, EU:C:2018:204)

Šioje byloje 2004 m. ir 2010 m. Vokietijoje įsteigta bendrovė ir dvi Slovakijoje įsteigtos bendrovės (toliau – bendrovės *Hella*) tiekė *Volkswagen AG*, Vokietijoje įsteigtai bendrovei, metalo liejinius, skirtus variklinių transporto priemonių žibintams gaminti. Už šiuos liejinius bendrovės *Hella* išrašė sąskaitas faktūras be PVM, nes manė, kad tai PVM neapmokestinama „finansinė kompensacija“. 2010 m. bendrovės *Hella* konstatavo, kad jų veiksmai neatitiko Slovakijos teisės. Taigi jos išrašė sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas *Volkswagen AG* mokėtinas PVM už nagrinėjamą prekių tiekimą, pateikė papildomas mokesčio deklaracijas už visus 2004–2010 metus ir pervedė PVM į valstybės biudžetą. 2011 m. liepos 1 d. *Volkswagen AG* pateikė Slovakijos mokesčių administratoriui prašymą grąžinti PVM už šiuos tiekimus.

Mokesčių administratorius iš dalies patenkino šį prašymą ir nurodė grąžinti PVM už 2007–2010 m. vykdytus tiekimus. Tačiau jis atmetė tą prašymą tiek, kiek jis buvo susijęs su 2004–2006 m. laikotarpiu dėl pasibaigusio Slovakijos teisėje numatyto naikinamojo penkerių metų termino. Šiuo klausimu jis nusprendė, kad teisė į PVM grąžinimą atsirado prekių tiekimo dieną. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausė, ar Sąjungos teisė turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kai apmokestinamajam asmeniui PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodytas ir jo sumokėtas praėjus keletui metų nuo to laiko, kai buvo tiekiamos nagrinėjamos prekės, atsisakyta grąžinti PVM, nes minėtuose teisės aktuose numatytas naikinamasis terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo tiekimo dienos ir pateikus prašymą dėl grąžinimo jau buvo pasibaigęs.

Pirmiausia Teisingumo Teismas priminė, kad teisė atskaityti PVM siejama tiek su esminių, tiek su formalių reikalavimų ar sąlygų laikymusi (40 punktas). Nors teisė į PVM atskaitą atsiranda tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį, pasinaudoti šia teise iš esmės galima tik nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (43 punktas). Apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, kai laikomasi tam tikrų nacionalinėje teisėje nustatytų sąlygų ir taisyklių (45 punktas).

Teisingumo Teismas konstatavo, kad šios bylos aplinkybėmis *Volkswagen AG* objektyviai negalėjo pasinaudoti teise į grąžinimą prieš bendrovėms *Hella* patikslinant PVM, nes ji anksčiau neturėjo sąskaitų faktūrų ir nežinojo, kad PVM yra mokėtinas (49 punktas). Iš tiesų tik po šio patikslinimo įvykdytos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti, todėl *Volkswagen AG* galėjo prašyti panaikinti PVM naštą. Kadangi neįrodyta, kad *Volkswagen AG* buvo nepakankamai rūpestinga, ir nesant piktnaudžiavimo ar susitarimų su bendrovėmis *Hella*, kuriais sukčiaujama, negalima pagrįstai remtis naikinamuoju terminu (jis skaičiuotinas nuo prekių tiekimo dienos ir kai kurių laikotarpių atveju baigiasi iki šio patikslinimo), siekiant nesuteikti teisės į PVM grąžinimą (50 punktas).

Vis dėlto galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM atskaitą, Teisingumo Teismo teigimu, prieštarautų teisinio saugumo principui. Terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms, ir dėl jo naudojimasis teise į PVM atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (47 punktas). Be to, valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, tačiau šios priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir dėl jų sistemingai būtų abejojama PVM neutralumu (48 punktas).