

**Byla C-624/23****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. spalio 10 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Administrativen sad Varna* (Bulgarija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2023 m. rugsėjo 27 d.

**Pareiškėja:**

„SEM Remont“ EOOD

**Atsakovas:**

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

**Pagrindinės bylos dalykas**

*Administrativen sad Varna* (Varnos administracinis teismas) nagrinėjamas skundas dėl 2022 m. rugpjūčio 25 d. pranešimo Nr. R-03000322001265-091-001 apie perskaičiuotą mokestį, kurį parengė *Natsionalnata agentsia po prihodite* (Nacionalinė pajamų agentūra, toliau – NAP) Varnos teritorinės direkcijos mokesčių institucija ir kuriuo pareiškėjai „SEM Remont“ EOOD atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą už mokestinį laikotarpį nuo 2021 m. gruodžio 1 d. iki 2021 m. gruodžio 31 d.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 63 straipsnio, 167 straipsnio, 168 straipsnio a punkto,

176 straipsnio, 178 straipsnio a punkto, 218, 219, 220, 203, 226 ir 228 straipsnių išaiškinimo.

### Prejudiciniai klausimai

1. Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 63 straipsnį, 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 218, 219, 220, 226 ir 228 straipsnius leidžiama mokesčių institucijos praktika, susijusi su nacionalinių nuostatų, visų pirma *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS) 71 straipsnio 1 dalies, siejamos su ZDDS 25 straipsnio 1 dalimi, siejama su ZDDS 102 straipsnio 4 dalimi, 114 straipsniu, 116 straipsniu ir 117 straipsniu, siejamų su ZDDS 125 ir 126 straipsniais, taikymu, pagal kurią PVM apmokestinamos paslaugos gavėjui buvo atsisakyta suteikti teisę į PVM mokesčio atskaitą tiek už paslaugos teikimo laikotarpį, tiek už mokesčių deklaracijoje deklaruotą laikotarpį remiantis tuo, kad paslaugų teikėjo išrašytoje sąskaitoje faktūroje nebuvo nurodytas PVM, o vėliau (atliekant paslaugų teikėjo mokesstinį patikrinimą) parengtas sąskaitos faktūros turiniui keliamų reikalavimų neatitinkantis dokumentas (protokolas, kuriame jo rengėjas buvo nurodytas ir kaip paslaugų teikėjas, ir kaip paslaugų gavėjas pagal protokolą), kuriame buvo nurodyta paslaugų gavėjui išrašyta sąskaita faktūra ir remiantis joje nurodyta apmokestinamąja verte apskaičiuotas PVM, kuris buvo sumokėtas, o paslaugų gavėjas tik vėliau, remdamasis protokolu, paprašė suteikti teisę į PVM atskaitą („teisę pasinaudoti mokesčio kreditu“ pagal ZDDS); ar dėl tokios praktikos mokesčių mokėtojai praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku pasinaudoti teise atskaityti PVM?

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

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

### **Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Pridėtinės vertės mokesčio direktyva) 63 straipsnis, 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 176 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 218, 219, 220, 203, 226 ir 228 straipsniai

2012 m. birželio 21 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) sprendimas *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373

2014 m. vasario 6 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50

2016 m. rugsėjo 15 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691

2016 m. rugsėjo 15 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690

2018 m. balandžio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249

2022 m. gruodžio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)*, C-378/21, EU:C:2022:968

2022 m. rugsėjo 15 d. Teisingumo Teismo sprendimas *HA.EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687

2015 m. liepos 9 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454

### **Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos**

*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS) 25 straipsnio 1 dalis, 71 straipsnio 1 dalis, 102 straipsnio 4 dalis, 114, 116, 117, 125 ir 126 straipsniai

### **Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

- 1 *Administrativen sad Varna* nagrinėjamos bylos dalykas yra 2022 m. rugpjūčio 25 d. pranešimas Nr. R-03000322001265-091-001 apie perskaičiuotą mokesť, kurį parengė NAP Varnos teritorinės direkcijos mokesčių institucija.
- 2 Pranešimu apie perskaičiuotą mokesť mokesčių institucija nustatė, kad „SEM Remont“ EOOD padarė klaidų taikydama ZDDS nuostatas, ir, remdamasi šiomis

išvadamis, atsisakė suteikti jai teisę į 752 305,05 Bulgarijos levo (BGN) dydžio PVM atskaitą.

- 3 „*SEM Remont*“ EOOD yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal ZDDS 3 straipsnį.
- 4 „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD yra Rusijos Federacijoje, bet kartu ir pagal ZDDS registruota bendrovė, kurios veiklos sritis yra laivų aprūpinimas technine įgula dugno gilinimo darbams, atliekamiems įgyvendinant hidraulinės inžinerijos projektus.
- 5 „*SEM Remont*“ EOOD ir „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD nėra susijusios įmonės.
- 6 2020 m. rugpjūčio 4 d. „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD sudarė su „*SEM Remont*“ EOOD sutartį dėl dugno gilinimo darbų Varnos uosto pirmame ir antrame kanaluose. Pagal šią sutartį „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD yra paslaugų teikėja, o „*SEM Remont*“ EOOD – paslaugų gavėja.
- 7 „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD 2020 m. spalio 31 d. išrašė „*SEM Remont*“ EOOD sąskaitą faktūrą Nr. 1010, o 2020 m. lapkričio 15 d. – sąskaitą faktūrą Nr. 1017 už darbus, atliktus pagal sutartį. Nė vienoje iš sąskaitų faktūrų nebuvo nurodytas atsižvelgiant į paslaugų vertę apskaičiuotas PVM.
- 8 „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD jau iki paslaugos teikimo ir sąskaitų faktūrų išrašymo „*SEM Remont*“ EOOD momento buvo pasiekusi privalomo registravimosi pagal ZDDS apyvartos ribą, tačiau sąskaitų faktūrų išrašymo „*SEM Remont*“ EOOD momentu buvo neįvykdžiusi savo pareigos registruotis pagal ZDDS.
- 9 „*SEM Remont*“ EOOD pateikė dugno gilinimo ir kasimo darbų užbaigimą ir priėmimą patvirtinančias deklaracijas.
- 10 Atliekant „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD mokestinį patikrinimą, 2021 m. liepos 12 d. raštu ji parengė 2021 m. birželio 29 d. protokolą Nr. 1 pagal ZDDS 117 straipsnio 1 dalį, kuriame kaip paslaugas teikianti ir paslaugas gaunanti organizacija buvo nurodyta „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD, t. y. tas pats asmuo; į šį protokolą buvo įrašyta 2020 m. spalio 31 d. sąskaita faktūra Nr. 1010 ir 2020 m. lapkričio 15 d. sąskaita faktūra Nr. 1017, jų apmokestinamoji vertė ir atitinkamai apskaičiuotas PVM.
- 11 Remdamasi šiuo protokolu, „*SEM Remont*“ EOOD įtraukė nurodytose sąskaitose faktūrose išvardytas paslaugas į savo PVM deklaraciją ir pirkimų registracijos žurnalą kaip paslaugas, už kurias apskaičiuotas PVM gali būti įtrauktas į atskaitą už 2021 m. gruodžio 1 d. – 2021 m. gruodžio 31 d. mokestinį laikotarpį.
- 12 Pajamų tarnybos nustatė, kad „*EIS-Stroitelna kompania*“ AD, „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD įgaliotoji atstovė, su „*SEM Remont*“ EOOD 2021 m. liepos 13 d. sudarė paskolos sutartį dėl 752 303,05 BGN, t. y. sumos, nuo kurios apskaičiuotą PVM ginčijamu pranešimu apie perskaičiuotą mokestį atsisakyta leisti atskaityti.

- 13 2021 m. liepos 13 d. raštu „EIS-Stroitelna kompania“ pranešė „SEM Remont“ EOOD, kad nurodyta suma bus panaudota mokėtinam PVM, kuris 2021 m. birželio 29 d. protokolu Nr. 1 buvo apskaičiuotas pagal dvi „SEM Remont“ EOOD išrašytas sąskaitas faktūras, sumokėti.

### **Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai**

#### **„SEM Remont“ EOOD pateikta nuomonė**

- 14 Bendrovė nesutinka su pranešimu apie perskaičiuotą mokesį ir teigia, kad ji dėl mokesčių deklaracijoje nurodyto paslaugų teikėjos parengto protokolo Nr. 1 turi teisę į PVM atskaitą, kurią grindžia šiais motyvais: **1)** paslaugų teikėja yra ZDDS tikslais įregistruotas asmuo; **2)** mokeskis buvo apskaičiuotas 2021 m. birželio 29 d. protokolu Nr. 1; **3)** paslaugų gavėja „SEM Remont“ EOOD yra pagal ZDDS įregistruotas asmuo; **4)** paslaugos yra apmokestinamos ir jų teikimo vieta yra Bulgarijos Respublikos teritorijoje; **5)** paslaugos buvo faktiškai suteiktos; **6)** paslaugų gavėja „SEM Remont“ EOOD naudoja gautų paslaugų rezultatą savo komercinėje veikloje, t. y. paskesniai apmokestinamų paslaugų teikimui; **7)** mokėtiną PVM paslaugų teikėja „Gidrostroy“ nurodė mokesčių deklaracijoje ir nustatyta tvarka sumokėjo mokesčių institucijai.

#### **Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (Varnos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalinės viešųjų pajamų agentūros Centrinės administracijos direktorius, toliau – direktorius) pateikta nuomonė**

- 15 Direktorius mano, kad tuo metu, kai buvo rengiamas 2021 m. birželio 29 d. protokolas Nr. 1, apmokestinimo sąlygos dar nebuvo įvykdytos, prievolė mokėti mokesį nebuvo atsiradusi. „SEM Remont“ EOOD netenkino ZDDS 71 straipsnio reikalavimų, nes turėjo tik protokolą, o ne sąskaitą faktūrą su apskaičiuotu PVM; protokole nustatomas tik „Gidrostroy-Rusia“ OOD atsiskaitymas su NAP, susijęs su per vėlai pagal ZDDS įregistruotos bendrovės („Gidrostroy-Rusia“ OOD) mokėtinu PVM; taigi tai nėra tinkamas teisės į PVM atskaitą įrodymas. Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos atitinka Direktyvos 2006/112/EB nuostatas.
- 16 Atsižvelgiant į tai, kad paslaugų teikėja neišrašė kreditinės sąskaitos faktūros ir visą mokesčio sumą savo parengtame protokole apskaičiuojo taikydama atvirkštinį apmokestinimą, nes mokesį mokesčio patikrinimo akte nustatė mokesčių institucija, darytina prielaida, kad, jei nebūtų buvę tikrinama, paslaugų teikėja nebūtų parengusi protokolo. Be to, iš protokolo nekyla paslaugų gavėjos prievolės mokėti PVM, nes, remiantis protokolu, „SEM Remont“ EOOD nėra nurodyta kaip paslaugų gavėja. Protokolas yra atskiras dokumentas, kurį reikia skirti nuo sąskaitos faktūros, kurioje paslaugų teikėja apskaičiuoja PVM už (atitinkamą) laikotarpį taikydama „atvirkštinį apmokestinimą“ ir įsipareigoja sumokėti mokesį, nurodydama jį PVM deklaracijoje. Atitinkamas protokolas nei pagal

direktyvą, nei pagal ZDDS negali būti laikomas sąskaita faktūra, nes jame nepateikiami nei tam būtini duomenys, nei pagrindas paslaugų gavėjos mokestinei prievolei atsirasti. Atvirkščiai, prievolė sumokėti mokesť dėl pirma nurodytų priežasčių tenka protokolo rengėjai.

- 17 Darytina išvada, kad paskolos sutartis buvo pasirašyta siekiant pagrįsti trečiojo asmens, t. y. „*EIS-Stroitelna kompania*“ AD, atliktą paslaugų teikėjos „*Gidrostroy-Rusia*“ OOD įsiskolinimo NAP mokėjimą, ir kad ši sutartis tarp „*EIS-Stroitelna kompania*“ AD ir „*SEM Remont*“ EOOD yra fiktyvi.

### **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 18 *Administrativen sad Varna* nagrinėjamoje byloje nesutariama, ar pagal PVM direktyvą leidžiami nacionalinės teisės aktai ir tokia nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika, kokia nagrinėjama šioje byloje, pagal kuriuos paslaugų gavėjai atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą tokiomis sąlygomis: **1)** paslaugos teikimas neginčijamas; **2)** už paslaugos teikimą buvo išrašyta sąskaita faktūra, kurioje paslaugų teikėja nenurodė PVM; **3)** paslaugų teikėjos prievolė sumokėti PVM buvo nustatyta atliekant mokestinį patikrinimą, remiantis specialia ZDDS 102 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta nuostata (prieš paslaugos teikimą ir sąskaitos faktūros be PVM išrašymą paslaugų teikėja pasiekė apyvartos ribą, nuo kurios privaloma registruotis pagal ZDDS); **4)** paslaugų teikėja buvo įregistruota pagal ZDDS po paslaugos suteikimo, mokesčių institucijos reikalavimu; **5)** paslaugų teikėja atliekant jos mokestinį patikrinimą parengė protokolą, kuriame nurodė, kad ji yra ir paslaugų teikėja, ir paslaugų gavėja, be to, protokole buvo nurodytos paslaugų gavėjai išrašytos sąskaitos faktūros, pagal jų apmokestinamąją vertę apskaičiuotas PVM; **6)** paslaugų teikėjos įgaliotoji atstovė sumokėjo PVM už šią paslaugą mokesčių institucijai paskolos, kurią gavo iš paslaugų gavėjos, lėšomis, ir **7)** teise į PVM atskaitą paslaugų gavėja naudojasi remdamasi nurodytu protokolu, o ne paslaugų teikėjos išrašyta kreditine sąskaita faktūra.
- 19 Ši byla skiriasi nuo bylų, nagrinėtų nurodytuose Teisingumo Teismo sprendimuose, todėl dalis Teisingumo Teismo pateiktų nuorodų dėl nacionalinių nuostatų, kuriomis perkeliama PVM direktyvos nuostatos, išaiškinimo ir taikymo yra netaikytinos. Dėl šios priežasties būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.
- 20 Pavyzdžiui, 2012 m. birželio 21 d. Sprendime *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11) buvo nagrinėjama, ar paslaugų teikėjas arba vienas iš jo tiekėjų padarė pažeidimų, taip pat nagrinėti paslaugų gavėjui keliami reikalavimai naudojantis teise į PVM atskaitą įsitikinti, ar jo tiekėjas yra apmokestinamasis asmuo.
- 21 2014 m. vasario 6 d. Sprendime *Fatorie* (C-424/12) buvo nagrinėjama, ar nacionalinis mokesčių administratorius gali atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą asmeniui, kuriam taikomas atvirkštinis apmokestinimas (atvirkštinio apmokestinimo tvarka) ir kuris vis dėlto sumokėjo PVM tiekėjui, nes PVM buvo nurodytas tiekėjo išrašytoje sąskaitoje faktūroje.

- 22 Kaip matyti iš 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex* (C-518/14) motyvų ir rezoliucinės dalies, šioje byloje buvo nagrinėjamas konkrečių sąskaitos faktūros duomenų, t. y. PVM mokėtojo kodo, taisydas, taip pat laikotarpis, per kurį gali būti pasinaudota teise į PVM atskaitą, atsižvelgiant į atliktą sąskaitos faktūros taisydą.
- 23 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14) buvo nagrinėjamas sąskaitų faktūrų turinio klausimas, visų pirma kiek tai susiję su trūkstama informacija, o šis ginčas susijęs su kitu, ne pagal ZDDS parengtu mokestiniu dokumentu, t. y. protokolu, ir ne su trūkstama informacija, o su šio dokumento išrašymo būdu ir aplinkybe, kad tas pats asmuo, t. y. paslaugų teikėjas, nurodytas ir kaip paslaugų teikėjas, ir kaip paslaugų gavėjas.
- 24 2018 m. balandžio 12 d. Sprendime *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17), buvo aiškinamos nuostatos, susijusios su naudojimosi teise į PVM atskaitą terminu tuo atveju, kai išrašomos jau išrašytų sąskaitų faktūrų kreditinės sąskaitos faktūros po to, kai buvo nustatyta papildoma tiekėjo PVM prievolė. Ši byla skiriasi nuo minėtosios kreditiniu dokumentu, jo turiniu ir ZDDS 102 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta nacionaline nuostata.
- 25 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendime *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21) buvo nagrinėjamos PVM apskaičiavimo pagal klaidingą mokesčio tarifą pasekmės sąskaitas faktūras išrašiusiems asmenims.
- 26 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *HA.EN* (C-227/21) buvo nagrinėjama mokesčių administratoriaus praktika, susijusi su atsisakymu suteikti įgijėjui teisę atskaityti sumokėtą PVM remiantis tuo, kad tiekėjas nesumokėjo mokesčio.
- 27 2015 m. liepos 9 d. Sprendime *Salomie ir Oltean* (C-183/14) buvo nagrinėjamos teisės turėtojo registravimo pagal ZDDS taisyklės ir jo teisė po įregistravimo pagal ZDDS atskaityti PVM už sandorius, kurie, nors įvykdyti iki įregistravimo, buvo naudojami vykdant ekonominę veiklą.