



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. rugsėjo 6 d.*

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — 9 straipsnis — „Apmokestinamojo asmens“ sąvoka — Teisė į atskaitą — Atsisakymas suteikti — Mokesčių neutralumo principas — Iš individualių verslininkų registro išbrauktas sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo — Sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kuris neįvykdė pareigos deklaruoti savo darbuotojus mokesčių administratoriui — Apmokestinamojo asmens pareiga patikrinti, ar teisėtas sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens elgesys mokesčių administratoriaus atžvilgiu“

Byloje C-324/11

dėl *Legfelsőbb Bíróság* (Vengrija) 2011 m. balandžio 21 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Gábor Tóth

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ir T. von Danwitz (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- G. Tóth, atstovaujamo *ügyvéd* M. G. Patakiné Schneider,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Fehér ir K. Szijjártó,
- Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka ir A. Sipos,

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

priima šį

* Proceso kalba: vengrų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant G. Tóth ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Šiaurės Vengrijos regiono mokesčių direkcija, priklausanti nacionalinei mokesčių ir muitų administracijai), *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály* (vietos mokesčių inspekcija, priklausanti Mokesčių ir finansų kontrolės administracijos Šiaurės Vengrijos regiono mokesčių inspekcijai) teisių perėmėjos, ginčą dėl pastarosios atsisakymo leisti atskaityti už įtartinais laikomus sandorius sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. <...>“
- 5 Pagal tos pačios direktyvos 167 straipsnį, įtvirtintą jos X antraštinės dalies „Atskaita“ 1 skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, „[t]eisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.
- 6 Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kurioje vykdo šiuos sandorius, teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.
- 7 Šios direktyvos 178 straipsnyje, esančiame tos pačios X antraštinės dalies 4 skyriuje „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“, numatyta:

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

 - a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“
- 8 Pagal tos pačios direktyvos 213 straipsnio, įtvirtinto jos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 2 skyriuje „Registravimasis“, 1 dalies pirmą pastraipą kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

- 9 Direktyvos 2006/112 220 straipsnio, įtvirtinto šios XI antraštinės dalies 3 skyriuje „Sąskaita faktūra“, 1 punkte numatyta, jog kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi užtikrinti, kad jis pats, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai išrašytų sąskaitą faktūrą, kai jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.
- 10 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje nurodyti vieninteliai rekvizitai, kurie, nepažeidžiant joje nustatytų specialių nuostatų, turi būti nurodyti privalomai pagal šios direktyvos 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais.
- 11 Šios direktyvos 273 straipsnyje, įtvirtintame tos pačios XI antraštinės dalies 7 skyriuje „Įvairios nuostatos“, numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vengrijos teisė

- 12 1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. LXXIV (*az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128*; toliau – PVM įstatymas) 32 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas tenkančio mokesčio sumą.
- 13 Pagal šio įstatymo 35 straipsnio 1 dalies a punktą, nepažeidžiant Įstatymo dėl mokesčių nuostatų, teise į atskaitą galima pasinaudoti tik turint patikimus dokumentus, patvirtinančius sumokėto pirkimo mokesčio sumą. Tokiais dokumentais laikomi apmokestinamajam asmeniui išrašytos sąskaitos faktūros, supaprastintos sąskaitos faktūros ir vietoj sąskaitos faktūros išrašyti dokumentai.
- 14 PVM įstatymo 44 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Sąskaitą faktūrą arba supaprastintą sąskaitą faktūrą išrašantis asmuo atsako už joje nurodytos informacijos teisingumą. Su apmokestinimu susijusios apmokestinamojo asmens, kuris sandorį patvirtinančiame dokumente nurodomas kaip pirkėjas, teisės negali būti paneigtos, jeigu jis, kiek tai susiję su apmokestinimo momentu, atsižvelgdamas į prekių tiekimo ar paslaugų teikimo aplinkybes veikė pakankamai rūpestingai.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 2007 m. G. Tóth apmokestinamiesiems asmenims atliko statybos darbus, iš dalies pasitelkdamas subrangovus, tarp jų – individualų verslininką M. L. Pastarojo ir G. Tóth sudarytose sutartyse buvo numatyta pareiga subrangovui pildyti darbų knygą ir išduoti darbų atlikimo pažymėjimą. Pagal darbų knygą M. L. darbų atlikimo vietoje buvo įdarbinęs nuo aštuonių iki keturiolikos asmenų. Darbų atlikimas buvo patvirtintas G. Tóth juos perduodant savo klientams. M. L. už aptariamus darbus išrašė 20 sąskaitų faktūrų; šias sąskaitas faktūras G. Tóth priėmė ir įtraukė į savo buhalterinę apskaitą bei mokesčių deklaracijas. G. Tóth tvirtina, kad jis apmokėjo sąskaitas faktūras grynaisiais pinigais.

- 16 M. L. nebevykdė savo mokesčių pareigų nuo 2003 m. Jis nedeklaravo ir savo darbuotojų mokesčių administratoriui nei kaip dirbančių pagal neterminuotas darbo sutartis, nei kaip laikinai įdarbintų. 2007 m. birželio 20 d. galutiniu sprendimu kompetentinga savivaldybės institucija panaikino M. L. turėtą individualaus verslininko veiklos licenciją.
- 17 Mokesčių administratorius G. Tóth nurodė sumokėti papildomą 5 600 000 HUF dydžio PVM sumą už 2007 m., remdamasis tuo, kad M. L. išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas mokeskis negalėjo būti atskaitytas, nes nuo 2007 m. birželio 20 d. pastarasis nebegalėjo būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir dėl to po šios datos jis nebegalėjo išrašyti galiojančių sąskaitų faktūrų. Be to, dalyje M. L. išrašytų sąskaitų faktūrų nurodyta ankstesnė data nei sąskaitų faktūrų knygos, iš kurios jos paimtos, pirkimo data, t. y. 2007 m. rugsėjo 7 diena. Galiausiai G. Tóth nepasidomėjo asmenų, kurie dirbo darbų atlikimo vietoje, statusu.
- 18 G. Tóth pateikus skundą dėl šio sprendimo, sprendimas patvirtintas 2010 m. sausio 8 d. atsakovės pagrindinėje byloje sprendimu. Ji, be kita ko, nusprendė, kad išrašydamas 16 iš 20 aptariamų sąskaitų faktūrų M. L. nebeturėjo apmokestinamojo asmens statuso, todėl nebeturėjo teisės perkelti mokesčio. Aplinkybė, kad nagrinėjama metais jo mokesčių mokėtojo kodas dar nebuvo išbrauktas iš mokesčių administratoriaus registro, šiuo atžvilgiu nesvarbi.
- 19 *Nógrád megyei bíróság* (Nogrado apygardos teismas) 2010 m. birželio 9 d. sprendimu atmetė G. Tóth pateiktą apeliacinį skundą dėl atsakovės pagrindinėje byloje sprendimo. Šis atmetimas buvo pagrįstas tuo, kad M. L. apmokestinamojo asmens statusas baigėsi 2007 m. birželio 20 d. ir kad dėl šios priežasties jis nebeturėjo teisės perkelti PVM. Dėl sąskaitų faktūrų, kurias M. L. išrašė iki šios datos, šis teismas konstatavo, kad M. L. neturėjo deklaruotų ar laikinai įdarbintų darbuotojų, o tai reiškia, kad jis neįrodė, jog aptariamus darbus atliko jis. Be to, G. Tóth nepatikrino, ar sąskaitoje faktūroje nurodytą paslaugą iš tikrųjų suteikė sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo ir ar darbų atlikimo vietoje dirbė asmenys buvo M. L. darbuotojai ar laikinai jo įdarbinti.
- 20 G. Tóth dėl šio *Nógrád megyei bíróság* sprendimo atmesti skundą pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Šis teismas abejoja, pirma, kad teisė į atskaitą galėtų būti apribota dėl to, jog sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo buvo išbrauktas iš verslininkų registro. Antra, šis teismas siekia išsiaiškinti, ar galima manyti, kad G. Tóth žinojo arba turėjo žinoti, jog jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, kaip tai suprantama pagal 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161) 59 punktą, atsižvelgiant į tai, kad jis nepasidomėjo, ar darbą atliekančius darbuotojus ir sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai.
- 21 Manydamas, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo Sąjungos teisės išaiškinimo, *Legfelsőbb Bíróság* (Aukščiausiasis Teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
1. Ar mokesčių neutralumo principas (direktyvos [2006/112] 9 straipsnis) pažeidžiamas teisiniu aiškinimu, kad sąskaitos faktūros gavėjas neturi teisės į atskaitą, jeigu savivaldybės pareigūnas panaikino ją išrašiusio individualaus verslininko veiklos licenciją dar prieš šiam visiškai įvykdant sutartį ar išrašant sąskaitą faktūrą?
 2. Ar tai, kad individualus verslininkas, kuris išrašė sąskaitą faktūrą, nedeklaravo įdarbinamų darbuotojų (kurie dėl to dirbo nelegaliai) ir kad dėl to mokesčių administratorius konstatavo, jog šis verslininkas „neturėjo deklaruotų darbuotojų“, gali sutrukdyti sąskaitos faktūros gavėjui pasinaudoti teise į atskaitą, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą?
 3. Ar galima pripažinti, kad sąskaitos faktūros gavėjas elgėsi nerūpestingai, jeigu nepatikrino, ar egzistuoja teisinis ryšys tarp darbų atlikimo vietoje įdarbintų darbuotojų ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens arba ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įvykdė mokesčines su deklaravimu

susijusias ar kitas pareigas šių darbuotojų atžvilgiu? Ar galima pripažinti, kad toks elgesys yra objektyvi aplinkybė, parodanti, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje?

4. Atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, ar nacionalinis teismas gali atsižvelgti į minėtas aplinkybes, jeigu bendrai įvertinęs jis padaro išvadą, kad sandoris tarp sąskaitoje faktūroje nurodytų asmenų neįvyko?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvą 2006/112 ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama mokesčių administratoriui atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens individualaus verslininko veiklos licencija buvo panaikinta prieš jam suteikiant aptariamą paslaugas ar išrašant atitinkamą sąskaitą faktūrą.
- 23 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM už įsigytas prekes ir paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-78/00, Rink. p. I-8195, 28 punktą; 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 punktą bei 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 37 punktą).
- 24 Kaip Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98-C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą; minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 47 punktą bei minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 38 punktą).
- 25 Atskaitos sistema 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 tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš esmės yra apmokestinama PVM (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 44 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 78 punktą bei minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 39 punktą).
- 26 Kiek tai susiję su materialiomis sąlygomis, kurių reikalaujama, kad atsirastų teisė į atskaitą, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, kad prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, turi būti naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos turi būti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens.
- 27 Pagrindinės bylos atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad aptariamą paslaugas ieškovas pagrindinėje byloje naudojo sudarydamas apmokestinamuosius pardavimo sandorius.
- 28 Dėl už šias paslaugas sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens apmokestinamojo asmens statuso reikia priminti šios sąvokos apibrėžtį, numatytą Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje.

- 29 Pagal pirmą šios nuostatos pastraipą „apmokestinamuoju asmeniu“ laikomas bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus. Pagal tos pačios nuostatos antrą pastraipą „ekonominė veikla“ – bet kokia gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veikla, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų ar panašią veiklą.
- 30 Tuo remiantis, darytina išvada, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka apibrėžta plačiai, remiantis faktinėmis aplinkybėmis. Tačiau iš šio 9 straipsnio 1 dalies nematyti, kad apmokestinamojo asmens statusas priklauso nuo kokio nors administracijos išduoto leidimo ar licencijos siekiant vykdyti ekonominę veiklą.
- 31 Tiesa, Direktyvos 2006/112 213 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad bet kuris apmokestinamasis asmuo praneša apie savo, kaip apmokestinamojo asmens, veiklos pradžią, pakeitimą ar nutraukimą. Tačiau, nepaisant tokio pranešimo svarbos PVM sistemos tinkamam veikimui, tai negali būti papildoma sąlyga, kurios reikalaujama, kad būtų pripažįstamas apmokestinamojo asmens statusas, kaip jis suprantamas pagal tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, nes šis 213 straipsnis įtvirtintas jos XI antraštinės dalies 2 skyriuje „Registravimasis“.
- 32 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad tai, jog paslaugų teikėjas galbūt neįvykdė pareigos pranešti apie savo apmokestinamos veiklos pradžią, negali paneigti suteiktų paslaugų gavėjo teisės į atskaitą, kiek tai susiję su už jas sumokėtu PVM. Todėl šis paslaugų gavėjas turi teisę į atskaitą, net jei paslaugų teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas, kai už suteiktas paslaugas išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyti visi Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje reikalaujami duomenys, ypač duomenys, reikalingi šias sąskaitas faktūras išrašiusiam asmeniui ir šių paslaugų pobūdžiui identifikuoti (žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 33, 36 ir 38 punktus).
- 33 Tuo remiantis, darytina išvada, kad mokesčių institucijos negali atsisakyti suteikti teisės į atskaitą dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nebeturi individualaus verslininko veiklos licencijos ir, be to, teisės naudoti savo mokesčių mokėtojo identifikacinio kodo, kai šioje sąskaitoje faktūroje yra visi duomenys, nurodyti Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje.
- 34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąją klausimą reikia atsakyti: Direktyvą 2006/112 ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama mokesčių administratoriui atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM vien dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens individualaus verslininko veiklos licencija panaikinta prieš jam suteikiant aptariamą paslaugas ar išrašant atitinkamą sąskaitą faktūrą, kai sąskaitoje faktūroje nurodyti visi pagal šios direktyvos 226 straipsnį reikalaujami duomenys, t. y. būtent tie, kurie reikalingi šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui ir suteiktų paslaugų pobūdžiui identifikuoti.

Dėl antrojo klausimo

- 35 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvą 2006/112 ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama mokesčių administratoriui atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM dėl to, kad už šias paslaugas sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nedeklaravo pas jį dirbančių darbuotojų.
- 36 Kalbant apie paslaugų teikėją, kuris padarė pažeidimą nepranešdamas apie pas jį dirbančius darbuotojus, o tai reiškia, kad šie atliko nedeklaruotą darbą teikdami aptariamą paslaugas, reikia pažymėti, kad šis klausimas susijęs su analogiška situacija, kuri buvo nagrinėta pagrindinėje byloje C-142/11, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Mahagében ir Dávid*.

- 37 Tame sprendime Teisingumo Teismas rėmėsi, pirma, principais, kuriais reglamentuojama teisė į atskaitą, ir, antra, teismo praktika, susijusia su atsisakymu leisti pasinaudoti teisėmis, kuriomis remiamasi nesąžiningai ar piktnaudžiaujant (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 37–42 ir 46–48 punktus).
- 38 Teisingumo Teismas dėl šio klausimo nusprendė, kad Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į PVM atskaitą dėl to, kad sąskaitą faktūrą už suteiktas paslaugas išrašęs asmuo padarė pažeidimų, jeigu ši institucija nenustato, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto sukčiavimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 50 punktą).
- 39 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM dėl to, kad už šias paslaugas sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nedeklaravo pas jį dirbančių darbuotojų, jeigu ši institucija nenustato, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto sukčiavimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape.

Dėl trečiojo klausimo

- 40 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar darbų atlikimo vietoje dirbančius darbuotojus ir sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai arba ar šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo deklaravo šiuos darbuotojus, yra objektyvi aplinkybė, leidžianti daryti išvadą, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.
- 41 Šis klausimas susijęs su analogiška situacija, kuri nagrinėta pagrindinėje byloje C-80/11, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Mahagében ir Dávid*.
- 42 Šio sprendimo 53 ir 54 punktuose Teisingumo Teismas visų pirma priminė teismo praktiką, pagal kurią ūkio subjektai, kurie ėmėsi bet kokios priemonės, kurios galima iš jų pagrįstai reikalauti, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai neįtraukti į sukčiavimą PVM srityje ar kitokį sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasikliauti šių sandorių teisėtumu nerizikuodami prarasti savo teisės atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Be to, pagal to paties sprendimo 55–57 ir 62–65 punktus Teisingumo Teismas atitinkamai atsižvelgė į Direktyvos 2006/112 273 straipsnį ir aplinkybę, kad iš esmės mokesčių institucijos turi atlikti būtinus mokesčių mokėtojų patikrinimus siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje bei taikyti sankcijas šiuos pažeidimus atlikusiam ar sukčiavusiam asmeniui.
- 43 Dėl šio klausimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti teisę į atskaitą dėl to, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar sąskaitą faktūrą už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti teise į atskaitą, išrašęs asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, turi atitinkamų prekių ir gali jas pristatyti ir ar įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti PVM, nors įvykdytos materialios ir formalios Direktyvoje 2006/112 numatytos sąlygos pasinaudoti teise į atskaitą ir apmokestinamasis asmuo neturi įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 66 punktą).

- 44 Ši su prekių tiekimu susijusi išvada taip pat taikoma paslaugų teikimo atveju, kiek tai susiję su klausimu, ar gali būti laikoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti savo teisę į atskaitą, susijusios su sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sukčiavimu, nes jis nepatikrino, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turi darbuotojų, reikalingų aptariamoms paslaugoms suteikti, ar šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įvykdė savo pareigas deklaruoti šiuos darbuotojus ir ar šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens darbuotojai atliko aptariamus darbus.
- 45 Todėl į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar darbų atlikimo vietoje dirbusius darbuotojus ir sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai arba ar šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo deklaravo šiuos darbuotojus, nėra objektyvi aplinkybė, leidžianti daryti išvadą, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, kai šis gavėjas neturėjo įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja. Todėl negali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą dėl šios aplinkybės, jei įvykdytos šioje direktyvoje numatytos materialios ir formalios sąlygos pasinaudoti šia teise.

Dėl ketvirtojo klausimo

- 46 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo principu draudžiama, kad jis atsižvelgtų į pirmuose trijuose klausimuose nurodytas aplinkybes, kai remdamasis išsamia visų konkretaus atvejo aplinkybių analize jis padaro išvadą, kad iš tikrųjų sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, neįvykdytas tarp šalių, nurodytų sąskaitoje faktūroje.
- 47 Pagal nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neginčytina, kad ieškovas pagrindinėje byloje, norintis pasinaudoti teise į atskaitą, turėjo apmokestinamojo asmens statusą ir kad jis atliko statybos darbus kitiems apmokestinamiesiems asmenims, taigi teikė apmokestinamas paslaugas. Kadangi šis apmokestinamasis asmuo šiuos darbus atliko pasitelkdamas ne savo darbuotojus, o subrangovus, aptariamą paslaugą jam suteikė kitas ūkio subjektas, o jis jas panaudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams.
- 48 Be to, remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ieškovas pagrindinėje byloje sudarė sutartį su M. L. dėl aptariamų darbų atlikimo ir pateikė pastarojo už šiuos darbus išrašytas sąskaitas faktūras, kuriose nurodyti visi Direktyvoje 2006/112 reikalaujami duomenys. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios užuominos, kuria remiantis būtų galima daryti prielaidą, kad ieškovas pagrindinėje byloje pats sukčiavo, pavyzdžiui, pateikė klaidingas deklaracijas ar išrašė neteisingas sąskaitas faktūras.
- 49 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad ketvirtasis klausimas susijęs su situacija, kai aptariamą paslaugą atliko ne sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens, o kito ūkio subjekto darbuotojai, o taip gali būti tiek dėl apgaulingo paslaugų teikėjo slėpimo, tiek dėl paprasto kito subrangovo pasitelkimo. Taigi iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad šis klausimas keltų abejonių dėl prielaidos, kuria pagrįsti pirmasis–trečiasis klausimai, t. y. kad pagrindinėje byloje įvykdytos Direktyvoje 2006/112 numatytos materialios ir formalios sąlygos teisei į atskaitą atsirasti ir ja pasinaudoti.
- 50 Tiesa, kai mokesčių institucija pateikia konkrečių įrodymų dėl sukčiavimo buvimo, nei Direktyva 2006/112, nei mokesčių neutralumo principu nedraudžiama nacionaliniam teismui, vykstant ginčui tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių institucijos dėl atsisakymo suteikti teisę į atskaitą, patikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo pats įvykdė aptariamą sandorį, ir šiuo tikslu atsižvelgti į visas konkretaus atvejo aplinkybes, įskaitant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas pirmajame ir antrajame klausimuose.

- 51 Tačiau reikia konstatuoti, kad tokiu patikrinimu negali būti paneigiami argumentai, kuriais pagrįsti atsakymai į pirmuosius tris klausimus, nebent mokesčių institucija, atsižvelgusi į objektyvius įrodymus, nustatytų, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto sukčiavimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape.
- 52 Ši išvada patvirtinama 2008 m. vasario 21 d. Sprendimu *Netto Supermarkt* (C-271/06, Rink. p. I-771, 27 ir 29 punktai), susijusiu su už Europos Sąjungos ribų eksportuojamų prekių tiekimo atleidimu nuo PVM, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad tiekėjas turi galėti pasitikėti jo vykdomo sandorio teisėtumu, nerizikuodamas prarasti savo teisės į atleidimą nuo PVM, kai jis negali žinoti, net veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, kad atleidimo nuo mokesčio sąlygos iš tikrųjų nebuvo įvykdytos dėl pirkėjo pateiktų suklastotų eksporto įrodymų.
- 53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti: kai mokesčių institucija pateikia konkrečių įrodymų dėl sukčiavimo buvimo, Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo principu nedraudžiama nacionaliniam teismui patikrinti, remiantis išsamia visų konkretaus atvejo aplinkybių analize, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo pats atliko aptariamą sandorį. Tačiau tokioje situacijoje, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik tada, kai atsižvelgdama į objektyvius įrodymus mokesčių institucija nustato, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto sukčiavimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pridėtinės vertės mokestį vien dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens individualaus verslininko veiklos licencija panaikinta prieš jam suteikiant aptariamą paslaugas ar išrašant atitinkamą sąskaitą faktūrą, kai sąskaitoje faktūroje nurodyti visi pagal šios direktyvos 226 straipsnį reikalaujami duomenys, t. y. būtent tie, kurie reikalingi šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui ir suteiktų paslaugų pobūdžiui identifikuoti.
2. Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pridėtinės vertės mokestį dėl to, kad už šias paslaugas sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nedeklaravo pas jį dirbančių darbuotojų, jeigu ši institucija nenustato, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto sukčiavimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape.
3. Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar darbų atlikimo vietoje dirbusius darbuotojus ir sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai arba ar šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo deklaravo šiuos

darbuotojus, nėra objektyvi aplinkybė, leidžianti daryti išvadą, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, kai šis gavėjas neturėjo įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja. Todėl negali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą dėl šios aplinkybės, jei įvykdytos šioje direktyvoje numatytos materialios ir formalios sąlygos pasinaudoti šia teise.

4. Kai mokesčių institucija pateikia konkrečių įrodymų dėl sukčiavimo buvimo, Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo principu nedraudžiama nacionaliniam teismui patikrinti, remiantis išsamia visų konkretaus atvejo aplinkybių analize, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo pats atliko aptariamą sandorį. Tačiau tokioje situacijoje, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik tada, kai atsizvelgdama į objektyvius įrodymus mokesčių institucija nustato, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto sukčiavimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape.

Parašai.