



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. spalio 22 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Šeštoji direktyva — Teisė į atskaitą — Atsisakymas — Pardavimas, įvykdytas neegzistuojančiu laikomo subjekto“

Byloje C-277/14

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2014 m. kovo 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. birželio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek**

prieš

**Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi**

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininkas, einantis penktosios kolegijos pirmininko pareigas, T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász ir C. Vajda,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, atstovaujamo P. Szczerbiak ir T. Szymański,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Owsiany-Hornung,

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

priima šį

\* Proceso kalba: lenkų.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23 ), iš dalies pakeistos 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB (OL L 128, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 41, toliau – Šeštoji direktyva), aiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek* (toliau – *PPUH Stehcemp*) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (Lodzės mokesčių inspekcijos direktorius) ginčą dėl pastarojo atsisakymo leisti taikyti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), *PPUH Stehcemp* sumokėto už įartinais laikomus sandorius, atskaitą.

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“
- 4 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:
  - „1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.
  2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“
- 5 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.
- 6 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:
  - „1. Toliau pateiktos sąvokos įvardijamos taip:
    - a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos;
    - b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojančią įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.
  2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>“
- 7 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį „teisė į atskaitą atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas“.

- 8 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakcijoje, kaip išdėstyta jos 28f straipsnio 1 punkte, nustatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

- a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas.“
- 9 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto redakcijoje, kaip išdėstyta jos 28f straipsnio 2 punkte, numatyta: kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo, kai atskaitoma vadovaujantis šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis, turėti pagal minėtos direktyvos 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 10 Šio 22 straipsnio, kuris yra tos pačios direktyvos XIII antraštinėje dalyje „Apmokestinamoji vertė“, 1 dalies a punkto, 3 dalies b punkto, 4 dalies a punkto ir 5 dalies redakcijoje, kaip ji išdėstyta 28h straipsnyje, nustatyta:

„1.

- a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi deklaruoti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi. Valstybės narės, pagal savo nustatytas sąlygas, leidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti tokias deklaracijas elektroninėmis priemonėmis bei gali reikalauti, kad būtų naudojamos elektroninės priemonės.

<...>

3. <...>

- b) Nukrypstant nuo konkrečių priemonių, nustatytų šia direktyva, tik toliau išvardyti duomenys turi būti nurodyti PVM tikslais, išrašant sąskaitas faktūras pagal a punkto pirmą, antrą ir trečią pastraipą:

- išrašymo data,
- individualus vienos ar kelių serijų eilės numeris, identifikuojantis sąskaitą faktūrą,
- PVM identifikavimo numeris, nurodytas 1 dalies c punkte, pagal kurį apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ir teikia paslaugas,
- kai klientas atsako už mokesčio sumokėjimą dėl tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų arba dėl prekių, kurios jam buvo tiekiamos kaip nurodyta 28c straipsnio A skirsnyje, 1 dalies c punkte nurodytas PVM identifikavimo numeris, pagal kurį jam buvo tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos,
- apmokestinamojo asmens ir jo kliento vardas, pavardė ir adresas,
- tiekiamų prekių kiekis ir rūšis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis,
- data, kada pateiktos prekės arba suteiktos paslaugos arba data, kada atliktas apmokėjimas pagal sąskaitą, nurodytas a punkto antroje pastraipoje, jei tą datą galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos,

- apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar atleidimas nuo mokesčio, kiekvieno vieneto kaina be mokesčio ir nuolaidos arba sumokėto mokesčio grąžinimas, jei jie neįskaičiuoti į vieneto kainą,
- taikomas PVM tarifas,
- mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra, kuriai esant ši direktyva nereikalauja to nurodyti,

<...>

4.

a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčio deklaraciją per tokį laikotarpį, kokį nustato kiekviena valstybė narė. Šis laikotarpis negali būti ilgesnis kaip du mėnesiai po kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos. Valstybės narės gali nustatyti mėnesio, dviejų mėnesių ar ketvirčio mokestinį laikotarpį. Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius laikotarpius su sąlyga, kad jie nebus ilgesni kaip vien[i] metai. Valstybės narės, pagal savo nustatytas sąlygas, leidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti tokias deklaracijas elektroninėmis priemonėmis bei gali reikalauti, kad būtų naudojamos elektroninės priemonės.<...>

5. Pateikę deklaraciją visi apmokestinamieji asmenys turi sumokėti mokėtiną pridėtinės vertės mokestį. Tačiau valstybė narė gali nustatyti kitokią mokėjimo datą arba gali reikalauti tarpinio mokėjimo.“

#### *Lenkijos teisė*

11 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U., Nr. 54, 535 pozicija, toliau – PVM įstatymas*) 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad prekių ir paslaugų mokesčio bazė yra atlygintinas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas šalies teritorijoje.

12 Pagal šio įstatymo 7 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“, kaip jis suprantamas pagal 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą, – tai teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimas.

13 Minėto įstatymo 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant gamtinių resursų gavybą arba žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą, net kai veiksmai buvo atlikti vieną kartą tokiomis aplinkybėmis, kurios rodo ketinimą vykdyti veiklą reguliariai. Be to, ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

14 Pagal PVM įstatymo 19 straipsnio 1 dalį mokestinė prievolė atsiranda prekių tiekimo arba paslaugų teikimo momentu.

15 Pagal šio įstatymo 86 straipsnio 1 dalį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos apmokestinamajai veiklai, minėto įstatymo 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, sumos atskaityti pirkimo mokesčio sumą. Šio 86 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad pirkimo mokesčio suma yra lygi PVM, nurodyto apmokestinamojo asmens gautose sąskaitose faktūrose perkant prekes ir paslaugas, sumai.

- 16 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos 2004 m. balandžio 27 d. Finansų ministro įsakymo dėl Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo kai kurių nuostatų įgyvendinimo (*Dz. U.*, Nr. 97, 970 pozicija, toliau – 2004 m. balandžio 27 d. įsakymas) redakcijos 14 straipsnio 2 dalies 1 punkto a papunktyje numatyta, kad kai prekių arba paslaugų pardavimas pateisinamas sąskaitomis faktūromis arba patikslintomis sąskaitomis faktūromis, kurias išrašė neegzistuojantis ūkio subjektas arba ūkio subjektas, kuris neturi teisės išrašyti sąskaitų faktūrų arba patikslintų sąskaitų faktūrų (toliau – neegzistuojantis ūkio subjektas), dėl šių sąskaitų faktūrų ir muitinės dokumentų neatsiranda nei teisė sumažinti mokėtiną mokestį, nei teisė susigrąžinti sumokėtą pirkimo mokestį.

### Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 17 2004 m. PPUH Stehcamp keletą kartų pirko dyzelinio kuro, kurį naudojo savo ekonominei veiklai. Su šiais kuro pirkimais susijusias sąskaitas faktūras išrašė *Finnet sp. z o.o.* (toliau – *Finnet*). PPUH Stehcamp atskaitė PVM, sumokėtą perkant kurą.
- 18 Po mokesstinio patikrinimo 2012 m. balandžio 5 d. sprendimu mokesčių administratorius neleido atskaityti šio PVM, nes sąskaitas faktūras, susijusias su minėtu kuro pirkimu, išrašė neegzistuojantis ūkio subjektas.
- 19 2012 m. gegužės 29 d. sprendimu Lodzės mokesčių inspekcijos direktorius patvirtino šį sprendimą, remdamasis tuo, kad *Finnet* pagal 2004 m. balandžio 27 d. įsakyme numatytus kriterijus turėjo būti laikoma neegzistuojančiu ūkio subjektu, negalintiu tiekti prekių. Konstatavimas dėl *Finnet* neegzistavimo buvo pagrįstas keliais elementais, visų pirma tuo, kad bendrovė nebuvo įregistruota kaip PVM mokesčių mokėtoja, neteikė mokesčių deklaracijų ir nemokėjo mokesčių. Be to, minėta bendrovė neskelbė savo metinių ataskaitų ir neturėjo leidimo prekiauti skystu kuru. Įmonių registre kaip jos buveinė nurodytas pastatas buvo apleistas ir jame buvo neįmanoma vykdyti jokios ekonominės veiklos. Galiausiai bet koks bandymas susisiekti su *Finnet* arba asmeniu, kuris įmonių registre nurodytas kaip direktorius, buvo nesėkmingas.
- 20 PPUH Stehcamp apskundė 2012 m. gegužės 29 d. Lodzės mokesčių inspekcijos direktoriaus sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Lodzės vaivadijos administracinis teismas). Šis skundas buvo atmestas dėl to, kad *Finnet* buvo neegzistuojantis ūkio subjektas pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių dieną ir kad PPUH Stehcamp neįrodė protingo rūpestingumo, nes nepatikrino, ar sandoriais buvo sukčiaujama.
- 21 PPUH Stehcamp pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) ir rėmėsi PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies 1 punkto a papunkčio, siejamo su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi, pažeidimu.
- 22 Grįsdama kasacinį skundą PPUH Stehcamp nurodė, kad teisės į atskaitą nesuteikimas sąžiningam apmokestinamajam asmeniui prieštarauja PVM neutralumo principui. Taigi ji iš *Finnet* gavo registracijos dokumentus, kuriuose buvo nurodyta, kad ši bendrovė buvo teisėtai veikiantis ūkio subjektas, t. y. išrašą iš įmonių registro, mokesčių mokėtojo kodo suteikimo dokumentą ir statistikos identifikacijos numerio suteikimo pažymą.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi dėl Teisingumo Teismo praktikoje teikiamos svarbos apmokestinamojo asmens sąžiningumui taikant teisę į PVM atskaitą (žr., be kita ko, sprendimus *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16; *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446; *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549 ir nutartis *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125 ir *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184). Jis mano, kad dėl apmokestinamojo asmens sąžiningumo negali atsirasti teisė į PVM atskaitą, jei nėra įgyvendintos šios teisės materialiosios sąlygos. Visų pirma jis klausia, ar prekių pirkimas gali būti laikomas prekių tiekimu, jei su šiuo sandoriu susijusioje sąskaitoje faktūroje

nurodytas neegzistuojantis ūkio subjektas ir neįmanoma nustatyti aptariamų prekių tikrojo tiekėjo tapatybės. Iš tiesų neegzistuojantis ūkio subjektas negali nei perduoti teisės, kaip savininkui disponuoti prekėmis, nei priimti mokėjimo. Šiomis aplinkybėmis mokesčių institucijos taip pat neturi vykdytino mokesstinio reikalavimo, nes nėra mokėtino mokesčio.

24 Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar <...> [Šeštosios direktyvos] 2 straipsnio 1 punktą, 4 straipsnio 1 ir 2 dalis, 5 straipsnio 1 dalį ir 10 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad veiksmas, atliktas tokiomis aplinkybėmis kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, kai nei apmokestinamasis asmuo, nei mokesčių institucijos negali nustatyti tikrojo prekių tiekėjo tapatybės, yra prekių tiekimas?
2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, 18 straipsnio 1 dalies a punktą ir 22 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias tokiomis aplinkybėmis kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje pagrindinėje byloje apmokestinamasis asmuo negali atskaityti mokesčio todėl, kad sąskaitą faktūrą išrašė subjektas, kuris nebuvo tikrasis prekės tiekėjas, ir neturi galimybės nustatyti tikrojo prekės tiekėjo tapatybės bei įpareigoti jį sumokėti mokesťį ar nustatyti asmenį, kuris turi išrašyti sąskaitą faktūrą pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą?“

### Dėl prejudicinių klausimų

- 25 Klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos nuostatos aiškintinos taip, kad jomis draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į mokėtino arba sumokėto PVM už jam patiektas prekes atskaitą, nes sąskaita faktūra buvo išrašyta ūkio subjekto, kuris pagal šiose teisės nuostatose numatytus kriterijus turi būti laikomas neegzistuojančiu ūkio subjektu, ir yra neįmanoma nustatyti tikrojo prekių tiekėjo tapatybės.
- 26 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, jos iš esmės negalima riboti ir ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 37 ir 38 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką; Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 25 ir 26 punktus ir Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, EU:C:2013:297, 22 punktą).
- 27 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino 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 (žr. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, 24 punktą; Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 5 punktą; Nutarties *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, 27 punktą ir Nutarties *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 25 punktą).
- 28 Kiek tai susiję su materialiosiomis sąlygomis, kurių reikalaujama, kad atsirastų teisė į atskaitą, iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto matyti, jog, pirma, suinteresuotasis asmuo turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, turi būti naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir šios įsigytos prekės ar paslaugos turi būti

patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 punktą; Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 26 punktą; Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 29 punktą ir Nutarties *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 27 punktą).

- 29 Dėl teisės į PVM atskaitą formaliųjų sąlygų Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti pagal šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą. Pagal šio 22 straipsnio 3 dalies b punktą sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodyta, be kita ko, PVM mokėtojo kodas, pagal kurį apmokestinamasis asmuo tiekia prekes, jo visas vardas ir pavardė, adresas ir tiekiamų prekių kiekis bei rūšis.
- 30 Kalbant apie pagrindinę bylą, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *PPUH Stehcemp*, kuri nori taikyti teisę į atskaitą, turi apmokestinamojo asmens, kaip jis suprantamas pagal Šeštąją direktyvą, statusą, kad ji faktiškai gavo aptariamą prekes, t. y. kurą, kurios nurodytos *Finnet* išrašytoje sąskaitose faktūrose, ir už jas sumokėjo ir kad ji šias prekes naudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams.
- 31 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi prielaida, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoje sąskaitoje faktūroje nurodytas sandoris nesuteikia teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, nes nors *Finnet* ir buvo įregistruota įmonių registre, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatose numatytus kriterijus šio kuro tiekimo dieną ši bendrovė turi būti laikoma neegzistuojančiu ūkio subjektu. Anot šio teismo, šis neegzistavimas atsiranda būtent dėl to, kad *Finnet* nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, neteikė mokesčių deklaracijų ir neturėjo leidimo prekiauti skystu kuru. Be to, dėl kaip jos buveinė nurodyto pastato prastos būklės buvo neįmanoma vykdyti jokios ekonominės veiklos.
- 32 Manydamas, kad toks neegzistuojantis ūkio subjektas negali nei tiekti prekių, nei išrašyti sąskaitos faktūros, susijusios su tokiu tiekimu pagal taikytinas Šeštosios direktyvos nuostatas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieina prie išvados, kad nebuvo tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šią direktyvą, nes tikrasis šių prekių tiekėjas taip pat negalėjo būti nustatytas.
- 33 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, prekių tiekėjo arba jo teisės išrašyti sąskaitas faktūras egzistavimo kriterijaus, kaip antai matyti iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės nuostatų, kaip jas aiškina nacionalinis teismas, nėra tarp teisės į atskaitą sąlygų, nurodytų šio sprendimo 28 ir 29 punktuose. Tačiau Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta, kad šis tiekėjas turi turėti apmokestinamojo asmens statusą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatose, kaip jas aiškina nacionalinis teismas, nustatyti tiekėjo arba jo teisės išrašyti sąskaitas faktūras egzistavimo kriterijai neturi prieštarauti reikalavimams, kurie išplaukia iš apmokestinamojo asmens statuso, kaip jis suprantamas pagal šias nuostatas.
- 34 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Darytina išvada, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka apibrėžta plačiai, remiantis faktinėmis aplinkybėmis (žr. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 30 punktą).
- 35 Kalbant apie *Finnet*, tokia ekonominė veikla negali būti atmesta atsižvelgiant į aplinkybes, susijusias su pagrindinėje byloje nagrinėjamo kuro tiekimu. Šia išvada negali būti abejojama remiantis aplinkybe, kurią pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad dėl pastato, kuriame yra *Finnet* buveinė, prastos būklės negalima jokia ekonominė veikla, nes toks neginčijamas faktas nepaneigia to, jog ši veikla galėjo būti vykdoma kitose vietose nei įmonės buveinė. Konkrečiai kalbant, kai nagrinėjama ekonominė veikla apima prekių tiekimus, įvykdytus per kelis vienas po kito einančius pardavimus, pirmasis šių prekių pirkėjas ir perpardavėjas gali tiesiog nurodyti pirmajam pardavėjui

nuvežti aptariamą prekę tiesiai antrajam pirkėjui (žr. Nutarties *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, 34 punktą ir Nutarties *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 32 punktą) ir nebūtinai pats turėti sandėliavimo ir transportavimo priemonių, būtinų nagrinėjamos prekės tiekti.

- 36 Taip pat dėl to, kad per administracines procedūras nebuvo įmanoma susiekti su *Finnet* arba su asmeniu, kuris įmonių registre nurodytas kaip jos direktorius, negalima automatiškai priėti prie išvados (nes bandyta susisiekti prieš pagrindinėje byloje nagrinėjamus tiekimus arba po jų), kad šių tiekimų dieną nevykdyta ekonominė veikla.
- 37 Be to, iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalių matyti, kad apmokestinamojo asmens statusas priklauso nuo kokio nors administracijos išduoto leidimo ar licencijos siekiant vykdyti ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 30 punktą).
- 38 Tiesa, šios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies a punkte 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 4 straipsnį, nes šis 22 straipsnis įtvirtintas jos XIII antraštinėje dalyje „Asmenų, privalančių mokėti mokesť, prievolės“ (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 31 punktą).
- 39 Darytina išvada, kad šis statusas taip pat neturi priklausyti nuo iš minėto 22 straipsnio 4 ir 5 dalių kylančių apmokestinamojo asmens pareigų teikti mokesčių deklaracijas ir mokėti PVM. *A fortiori* apmokestinamojo asmens statuso pripažinimui negali būti taikoma pareiga skelbti savo metines ataskaitas arba turėti leidimą prekiauti kuru, nes šios pareigos nenumatytos Šeštojoje direktyvoje.
- 40 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad tai, jog prekių tiekėjas galbūt neįvykdė pareigos pranešti apie savo apmokestinamos veiklos pradžią, negali paneigti suteiktų paslaugų gavėjo teisės į atskaitą, kiek tai susiję su jo sumokėtu PVM. Todėl šis prekių gavėjas turi teisę į atskaitą, net jei tiekėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas, kai už patiektas prekes išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyti visi Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte reikalaujami duomenys, ypač duomenys, reikalingi šias sąskaitas faktūras išrašiusiam asmeniui ir šių prekių rūšiai nustatyti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, 33, 36 ir 38 punktus ir Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 32 punktą).
- 41 Teisingumo Teismas priėjo prie išvados, kad mokesčių institucijos negali atsisakyti suteikti teisės į atskaitą dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nebeturi individualaus verslininko veiklos licencijos, be to, teisės naudoti savo mokesčių mokėtojo kodą, kai šioje sąskaitoje faktūroje yra visi duomenys, nurodyti minėto 22 straipsnio 3 dalies b punkte (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 33 punktą).
- 42 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad sąskaitose faktūrose, susijusiose su pagrindinėje byloje nagrinėjamais sandoriais, pagal minėtą nuostatą buvo nurodyta, be kita ko, patiektų prekių rūšis ir mokėtino PVM suma, taip pat *Finnet* pavadinimas, jos mokesčių mokėtojo kodas ir buveinės adresas. Taigi remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytomis ir šio sprendimo 31 punkte glaustai pateiktomis aplinkybėmis negalima daryti išvados, kad *Finnet* neturėjo apmokestinamojo asmens statuso, todėl negalima neleisti PPUH *Stehcemp* pasinaudoti teise į atskaitą.
- 43 Be to, reikia pridurti, kad, kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą kuro tiekimą, šio sprendimo 28 punkte nurodytos kitos teisės į atskaitą materialiosios sąlygos taip pat buvo įgyvendintos, neatsižvelgiant į galimą *Finnet* neegzistavimą pagal 2004 m. balandžio 27 d. įsakymą.



- 44 Iš tiesų „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje, susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perleidimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (žr., be kita ko, Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, 7 punktą ir Sprendimo *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką); dėl to, kad *Finnet* galimai neturėjo teisės teisėtai disponuoti pagrindinėje byloje nagrinėjamomis prekėmis, negalima paneigti šių prekių tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, nes šios prekės buvo faktiškai perduotos *PPUH Stehceмп*, kuri jas naudojo savo apmokestinamiesiems sandoriams.
- 45 Be to, PVM, kurį *PPUH Stehceмп* faktiškai sumokėjo už pagrindinėje byloje nagrinėjamą kurą, kaip tai matyti iš Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje esančių duomenų, taip pat buvo „apskaičiuotas ar sumokėtas“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies, a punktą. Iš tiesų iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokesčių, tiesiogiai taikomą įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 54 punktą; Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 49 punktą ir Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 28 punktą). Taigi klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 54 punktą ir Sprendimo *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 25 punktą).
- 46 Vadinas, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad atsižvelgdamas į pagrindinės bylos faktines aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai buvo įvykdyti ne *Finnet*, o kito ūkio subjekto, kurio neįmanoma nustatyti, todėl mokesčių institucijos negalėjo išieškoti mokesčio, susijusio su šiais sandoriais.
- 47 Atsižvelgiant į tai, reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 35 ir 37 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką ir Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 26 punktą).
- 48 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje, taip pat tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi tokiomis aplinkybėmis jis turi būti laikomas dalyvaujančiu sukčiaujant, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (žr. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38 ir 39 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką ir Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktą).
- 49 Tačiau kai įvykdytos Šeštojoje direktyvoje numatytos materialiosios ir formaliosios sąlygos, kad atsirastų teisė į atskaitą ir būtų galima ja pasinaudoti, su šioje direktyvoje numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinama taikyti sankciją atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16; 51, 52 ir 55 punktus; Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 44–46 ir 60 punktus ir Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, 44, 45 ir 47 punktus).

- 50 Nustačiusi, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, kompetentinga mokesčių institucija, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus ir nereikaludama iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 45 punktą ir Sprendimo *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, 64 punktą).
- 51 Nagrinėjamu atveju priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise atskaityti PVM, siekiant užtikrinti, kad jo sudaryti sandoriai nesusiję su ūkio subjekto ankstesniame etape vykdytu sukčiavimu, nustatymas iš esmės priklauso nuo šio konkretaus atvejo aplinkybių (žr. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 59 punktą ir Nutarties *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 37 punktą).
- 52 Nors toks apmokestinamasis asmuo, kai mato požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant, galėtų būti įpareigojamas prašyti informacijos iš ūkio subjekto, iš kurio jis ketina pirkti prekių arba paslaugų tam, kad įsitikintų jo patikimumu, 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, išrašantis asmuo turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti, taip pat vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 60 ir 61 punktus; Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 49 punktą ir Nutarties *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 38 ir 39 punktus).
- 53 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos nuostatos aiškintinos taip, kad jomis draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, pagal kurias atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į mokėtino arba sumokėto PVM už jam patiektas prekes atskaitą, nes sąskaita faktūra buvo išrašyta ūkio subjekto, kuris pagal šiose teisės nuostatose numatytus kriterijus turi būti laikomas neegzistuojančiu ūkio subjektu, ir yra neįmanoma nustatyti tikrojo prekių tiekėjo tapatybės, nebent atsižvelgiant į objektyvius įrodymus ir nereikalaujant iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, yra nustatyta, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

### 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

**1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB, nuostatos aiškintinos taip, kad jomis draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kuriose atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į mokėtino arba sumokėto pridėtinės vertės mokesčio už jam patiektas prekes atskaitą, nes sąskaita faktūra buvo išrašyta ūkio subjekto, kuris pagal šiose teisės nuostatose numatytus kriterijus turi būti laikomas neegzistuojančiu ūkio subjektu, ir yra neįmanoma nustatyti tikrojo**

**prekių tiekėjo tapatybės, nebent atsižvelgiant į objektyvius įrodymus ir nereikalaujant iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, yra nustatyta, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris yra susijęs su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.