



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. vasario 13 d.*

„Apmokestinimas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Sumokėto pirkimo mokesčio atskaita — Suteiktos paslaugos — Kontrolė — Būtinų išteklių neturintis teikėjas — Sąvoka „sukčiavimas mokesčių srityje“ — Pareiga ex officio konstatuoti sukčiavimą mokesčių srityje — Faktinio paslaugos suteikimo reikalavimas — Pareiga tvarkyti pakankamai detalią apskaitą — Teisminiai ginčai — Draudimas teismui sukčiavimą mokesčių srityje kvalifikuoti kaip nusikalstamą veiką ir pabloginti ieškovo padėtį“

Byloje C-18/13

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgarija) 2012 m. gruodžio 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. sausio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Maks Pen EOOD

prieš

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia, anksčiau – *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia*,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai G. Arestis ir J.-C. Bonichot (pranešėjas),
generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia*, anksčiau – *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia*, atstovaujamo A. Georgiev,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir D. Drambozova,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou ir M. Vergou,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir D. Roussanov,

* Proceso kalba: bulgarų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 63 straipsnio, 178 straipsnio 1 dalies a punkto, 226 straipsnio 1 dalies 6 punkto, 242 ir 273 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Maks Pen EOOD* (toliau – *Maks Pen*) ir *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia*, anksčiau – *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia* (Sofijos „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės viešųjų pajamų agentūros Centrinės administracijos direktorius) ginčą dėl atsisakymo suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), susijusio su kai kurių *Maks Pen* paslaugų teikėjų išrašytomis sąskaitomis faktūromis, atskaitą mokesčio kredito forma.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Direktyvos 2006/112 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

- 1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;
- 2) Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

- 4 Šios direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

- 5 Šios direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

- 6 Tos pačios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

7 Pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnį:

„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 Direktyvos 2006/112 220 straipsnio, esančio šios direktyvos 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 išrašytą sąskaitą faktūrą, kai jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

9 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje nurodyti vieninteliai rekvizitai, kurie, nepažeidžiant joje numatytų specialių nuostatų, turi būti nurodyti privalomai pagal šios direktyvos 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais.

10 Šios direktyvos 242 straipsnis suformuluotas taip:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarko detalią apskaitą tokiu būdu, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos.“

11 Tos pačios direktyvos 273 straipsnyje nurodyta:

„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.“

Bulgarijos teisė

12 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, toliau – PVM įstatymas) 70 straipsnio 5 dalį teisė atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis sąskaitoje faktūroje buvo nurodytas neteisėtai.

13 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Nutarimo dėl PVM įstatymo įgyvendinimo 12 straipsnio „Apmokestinimo momento atsiradimo data prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju“ 1 dalyje nustatyta:

„<...> paslauga laikoma suteikta, kaip tai suprantama pagal įstatymą, kai įvykdytos iš šios paslaugos gautų pajamų pripažinimo sąlygos, vadovaujantis Apskaitos įstatymu ir taikytiniais apskaitos standartais.“

- 14 Pagal Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso (*Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks*) 160 straipsnio 1, 2 ir 5 dalis:

„1. Teismas priima sprendimą dėl bylos esmės ir gali visiškai arba iš dalies panaikinti tikslinamąjį pranešimą, jį pakeisti arba atmesti ieškinį.

2. Teismas vertina tikslinamojo pranešimo atitiktį įstatymui ir pagrįstumą, patikrindamas, ar jį išdavė kompetentinga tarnyba ir reikalaujama forma, laikantis nuostatų dėl formos ir turinio.

<...>

5. Teismo sprendimu tikslinamasis pranešimas negali būti pakeistas ieškovo nenaudai.“

- 15 Civilinio proceso kodekso (*Grazhdanskiya protsesualen kodeks*) 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Teismas nusprendžia dėl visų reikšmingų klausimų sprendimui byloje priimti, išskyrus klausimą, ar padaryta nusikalstama veika.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 *Maks Pen* yra pagal Bulgarijos teisę įsteigta bendrovė, kurios veikla – didmeninė prekyba biuro reikmenimis ir reklamine medžiaga.
- 17 Atlikęs jos mokestinį patikrinimą už mokestinį laikotarpį nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. balandžio 30 d. mokesčių administratorius suabejojo dėl PVM atskaitos, atliktos dėl septynių iš jos paslaugų teikėjų išrašytuose sąskaitose faktūrose nurodyto mokesčio, pagrįstumo.
- 18 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 tikslinamąjį mokestinį pranešimą, paneigdamas šių septynių įmonių sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitytinumą.
- 19 *Maks Pen* ginčijo šį tikslinamąjį pranešimą *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia*, vėliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme ir tvirtino, kad ji turėjo sąskaitas faktūras ir tinkamus sutartinius dokumentus, šios sąskaitos faktūros apmokėtos banko pavedimu, jos užregistruotos paslaugų teikėjų apskaitos įrašuose, jie deklaravo su šiomis sąskaitomis faktūromis susijusį PVM, taigi pateikti nagrinėjamų paslaugų teikimų tikrumo įrodymai, be to, neginčyta, kad ji pati vykdė vėlesnius prekių tiekimus po šių paslaugų teikimų.
- 20 Mokesčių administratorius tvirtino, kad tinkamai išrašytų sąskaitų faktūrų turėjimo nepakanka teisei į atskaitą pagrįsti, kai, be kita ko, siekiant pagrįsti atitinkamų paslaugų teikėjų sąskaitas faktūras pateikti privatūs dokumentai yra be patikimos datos ir neturintys jokios įrodomosios vertės, subrangovai nedeklaravo jiems dirbusių darbuotojų ir įvykdytų paslaugų teikimų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme mokesčių administratorius rėmėsi naujais įrodymais, pirma, paneigdamas dviejų iš paslaugų teikėjų atstovų parašų galiojimą ir, antra, pažymėdamas, kad vienas iš jų į savo apskaitos dokumentus ir mokesčių deklaracijas neįtraukė vieno iš subrangovų, į kuriuos jis kreipėsi, sąskaitų faktūrų. Nors mokesčių administratorius pripažino, kad paslaugos, už kurias išrašytos sąskaitos faktūros, buvo suteiktos *Maks Pen*, jos nebuvo suteiktos paslaugų teikėjų, nurodytų šiose sąskaitose faktūrose.

21 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Sofia-grad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar taikant PVM pagal Sąjungos teisę faktinės aplinkybės, kai sąskaitoje faktūroje nurodytas paslaugų teikėjas ar jo subrangovas neturi darbuotojų, įrenginių ir turto, būtinų norint teikti paslaugas, faktinio paslaugų teikimo išlaidos nepagrįstos dokumentais ir neįtrauktos į paslaugų teikėjo apskaitą bei suklastoti dokumentai, t. y. sutartis ir priėmimo perdavimo aktas, kalbant apie asmenų, pasirašiusių kaip paslaugų teikėjai, tapatybę, pateikti kaip įrodymai, kad turi būti sumokėtas atlygis už paslaugą ir kad suteikta paslauga, už kurią išrašyta PVM sąskaita faktūra, ir pasinaudota teise į PVM atskaitą, laikytinos susijusiomis su „sukčiavimu mokesčių srityje“?
2. Ar iš Sąjungos teisėje ir Teisingumo Teismo praktikoje <...> įtvirtintos teismo pareigos atsisakyti suteikti teisę į atskaitą sukčiavimo mokesčių srityje atveju kyla ir nacionalinio teismo pareiga tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, *ex officio* patikrinti, ar egzistuoja sukčiavimas mokesčių srityje, atsižvelgiant į teismo pareigas pagal nacionalinę teisę išspręsti bylą, paisyti draudimo pakeisti ieškovo padėtį, laikytis teisės į gynybą ir teisinio saugumo principų ir *ex officio* taikyti reikšmingas teisės nuostatas, įvertinus pirmą kartą jame pateiktas naujas faktines aplinkybes ir visus įrodymus, įskaitant tuos, kurie susiję su fiktyviais sandoriais, suklastotais dokumentais ar netikslaus turinio dokumentais?
3. Ar pagal Direktyvos 2006/112 <...> 178 straipsnio 1 dalies a punktą reikalaujama, atsižvelgiant į teismo pareigą sukčiavimo mokesčių srityje atveju atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, kad norint pasinaudoti teise į PVM atskaitą paslaugą faktiškai turi būti suteikęs sąskaitoje faktūroje nurodytas paslaugos teikėjas arba jo subrangovas?
4. Ar Direktyvos 2006/112 <...> 242 straipsnyje įtvirtintas reikalavimas tvarkyti detalią apskaitą taip, kad būtų galima kontroliuoti teisę į PVM atskaitą, reiškia, kad reikia laikytis atitinkamų valstybės narės apskaitos teisės aktų, kuriuose numatytas tarptautinių apskaitos standartų pagal Sąjungos teisę laikymasis, ar tai tėra reikalavimas saugoti šioje direktyvoje nurodytus PVM apskaitos dokumentus, t. y. sąskaitas faktūras, deklaracijas ir sumuojančias ataskaitas?

Jeigu teisingas antrasis nurodytas atvejis:

Ar Direktyvos 2006/112 <...> 226 straipsnio 1 dalies 6 punkte įtvirtintas reikalavimas, kad sąskaitose faktūrose būtinai turi būti nurodyta „teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis“, reiškia, kad paslaugų teikimo atveju sąskaitose faktūrose arba su jomis susijusiame dokumente turi būti nurodyti duomenys apie faktinį paslaugų teikimą, t. y. objektyvios aplinkybės, kurias galima patikrinti, kaip įrodymai, kad atitinkama paslauga suteikta ir kad ją suteikė sąskaitoje faktūroje nurodytas paslaugų teikėjas?

5. Ar Direktyvos 2006/112 <...> 242 straipsnį, kuriame įtvirtintas reikalavimas tvarkyti detalią apskaitą taip, kad būtų galima kontroliuoti teisę į PVM atskaitą, siejamą su šios direktyvos 63 ir 273 straipsniais, reikia aiškinti taip, kad pagal jį nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią paslauga laikoma suteikta, kai įvykdytos iš šios paslaugos gautų pajamų pripažinimo sąlygos, remiantis taikytiniais su apskaita susijusiais teisės aktais, kuriuose numatytas tarptautinių apskaitos standartų pagal Sąjungos teisę laikymasis ir sandorių pagrindimo dokumentais, turinio viršenybės prieš formą bei pajamų ir išlaidų palyginamumo principų paisymas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

- 22 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama apmokestinamajam asmeniui atskaityti PVM, nurodytą paslaugų teikėjo išrašytose sąskaitose faktūrose, kai, nors paslauga suteikta, paaiškėja, kad jos iš tikrųjų nesuteikė šis paslaugų teikėjas ar jo subrangovas, nes, be kita ko, jie neturėjo reikalingų darbuotojų, įrangos ir turto, jų paslaugų teikimo išlaidos nepagrįstos jų apskaitoje ir nepasitvirtino asmenų, pasirašiusių tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybė.
- 23 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 24 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad 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. minėto Sprendimo *Bonik* 26 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 25 Be to, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto formuluotės matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (žr. minėto Sprendimo *Bonik* 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Todėl, jeigu šios sąlygos yra įvykdytos, iš esmės negalima atsisakyti leisti pasinaudoti atskaita.
- 26 Atsižvelgiant į tai, reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami. Todėl nacionaliniai teismai ir institucijos turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. minėto Sprendimo *Bonik* 35–37 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 27 Nors taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje, taip yra ir tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi taikant Direktyvą 2006/112 jis turi būti laikomas dalyvaujančiu sukčiaujant, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (žr. minėto Sprendimo *Bonik* 38 ir 39 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 28 Taigi apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, dėl kurių norima pasinaudoti teise į atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, sukčiavimu PVM srityje (žr. minėto Sprendimo *Bonik* 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 29 Kadangi atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai teisiškai patvirtinti, kad yra objektyvūs įrodymai, nurodyti ankstesniame šio sprendimo punkte. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos nustatė tokių objektyvių įrodymų egzistavimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bonik* 43 ir 44 punktus).
- 30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad vykstant procesui pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos tikrinti ar vertinti su pagrindine byla susijusių faktinių aplinkybių. Todėl pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisyklės turi bendrai įvertinti visus įrodymus ir šios bylos faktines aplinkybes, kad atsižvelgęs į mokesčių institucijų pateiktus objektyvius įrodymus nustatytų, ar *Maks Pen* žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, yra susijęs su jo paslaugų teikėjų atliktu sukčiavimu.
- 31 Šiuo klausimu vien pačios aplinkybės, kad pagrindinėje byloje *Maks Pen* 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, pasirašiusių tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybė, nepakaktų paneigti teisę į atskaitą, kuria pasinaudojo *Maks Pen*.
- 32 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: Direktyva 2006/112 aiškintina taip, kad ja draudžiama apmokestinamajam asmeniui atskaityti PVM, nurodytą paslaugų teikėjo išrašytose sąskaitose faktūrose, kai, nors paslauga suteikta, paaiškėja, kad ji iš tikrųjų nebuvo suteikta šio 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, pasirašiusių tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybė, su dviguba sąlyga, kad tokie veiksmai yra nesąžiningas elgesys ir kad atsižvelgiant į mokesčių institucijų pateiktus objektyvius įrodymus patvirtinta, jog 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.

Dėl antrojo klausimo

- 33 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sąjungos teisėje reikalaujama, kad jis *ex officio* patikrintų sukčiavimo mokesčių srityje egzistavimą aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, remdamasis naujais faktais, mokesčių institucijų šiame teisme nurodytais pirmą kartą, ir bet kokiais įrodymais, nors atlikdamas tokį nagrinėjimą jis pažeistų pagal taikytiną nacionalinę teisę jam kylančias pareigas.
- 34 Kaip priminta šio sprendimo 26 punkte, pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsisakytų suteikti teisę į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, patvirtinta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Be to, nors šalis 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 (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 12 d. Sprendimo *Kempter*, C-2/06, Rink. p. I-411, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 35 Todėl jeigu, kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pats pažymi prašymo priimti prejudicinį sprendimą 72 punkte, iš Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 160 straipsnio 2 dalies matyti, kad jis privalo nuspręsti, ar yra sukčiavimas mokesčių srityje, kai nagrinėja *ex officio* tikslinamojo mokesčio pranešimo, kuriuo paneigiama apmokestinamojo asmens atlikta PVM atskaita, atitiktą nacionalinei teisei, jis taip pat turi remtis šio sprendimo pirmesniame punkte primintu Sąjungos teisės reikalavimu, atsižvelgdamas į Direktyvos 2006/112 tikslą kovoti su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu.

- 36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nacionalinis teismas turi nacionalinę teisę aiškinti kuo labiau atsižvelgdamas į atitinkamos direktyvos tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas; dėl to iš jo reikalaujama imtis visų jo kompetencijai priskiriamų veiksmų atsižvelgiant į visą vidaus teisę ir taikyti joje pripažintus aiškinimo metodus (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 4 d. Sprendimo *Adeneler ir kt.*, C-212/04, Rink. p. I-6057, 111 punktą). Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nacionalinės teisės normos, kuriomis jis remiasi ir kurios, jo nuomone, galėtų prieštarauti Sąjungos teisės reikalavimams, gali būti aiškinamos atsižvelgiant į kovos su sukčiavimu mokesčių srityje tikslą, kuriuo pagrįsti šie reikalavimai.
- 37 Šiuo atžvilgiu, žinoma, tiesa, kad Sąjungos teise nacionalinis teismas negali būti įpareigotas *ex officio* taikyti šios teisės nuostatos, jeigu dėl tokio taikymo būtų paneigtas jo nacionalinėje proceso teisėje įtvirtintas *reformatio in pejus* draudimo principas (2008 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Heemskerk ir Schaap*, C-455/06, Rink. p. I-8763, 46 punktą). Tačiau bet kuriuo atveju neatrodo, kad vykstant ginčui, kaip antai pagrindinėje byloje, kuris nuo pat jo pradžios yra susijęs su teise į PVM, nurodyto tam tikrose konkrečiose sąskaitose faktūrose, atskaita, toks draudimas galėtų būti taikomas per teismo procesą mokesčių administratoriaus pateiktiems naujiems įrodymams, kurie, kadangi susiję su šiomis sąskaitomis faktūromis, negali būti laikomi pabloginančiais apmokestinamojo asmens, kuris remiasi šia teise į atskaitą, padėti.
- 38 Be to, net jeigu pagal nacionalinės teisės normą sukčiavimas mokesčių srityje būtų kvalifikuojamas kaip nusikalstama veika ir toks kvalifikavimas priklausytų tik baudžiamajam teismui, neatrodo, kad tokia norma prieštarautų tam, kad įpareigotas įvertinti tikslinamojo mokesčio pranešimo, kuriuo paneigiama apmokestinamojo asmens atlikta PVM atskaita, teisėtumą teismas galėtų remtis mokesčių administratoriaus pateiktais objektyviais įrodymais, siekdamas nagrinėjamu atveju patvirtinti sukčiavimo egzistavimą, nors pagal kitą nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai PVM įstatymo 70 straipsnio 5 dalį, „neteisėtai sąskaitoje faktūroje nurodytas“ PVM negali būti atskaitytas.
- 39 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: kai nacionaliniai teismai turi pareigą ar teisę *ex officio* iškelti privaloma nacionalinės teisės norma grindžiamus teisinius pagrindus, jie turi tai daryti atsižvelgdami į privalomą Sąjungos teisės normą, kaip antai tą, kuria reikalaujama, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsisakytų suteikti teisę į PVM atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus patvirtinta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Vertindami, ar šia teise į atskaitą remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, šie teismai nacionalinę teisę turi aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į Direktyvos 2006/112 tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas; dėl to iš jų reikalaujama imtis visų jų kompetencijai priskiriamų veiksmų atsižvelgiant į visą vidaus teisę ir taikant joje pripažintus aiškinimo metodus.

Dėl ketvirtojo ir penktojo klausimų

- 40 Ketvirtuoju ir penktuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvą 2006/112, visų pirma pagal jos 242 straipsnį reikalaujant, kad kiekvienas asmuo tvarkytų pakankamai detalią apskaitą, kad būtų galima taikyti PVM, o mokesčių administratorius galėtų jį patikrinti, reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama atitinkamai valstybei narei reikalauti, kad visi apmokestinamieji asmenys šiuo atžvilgiu laikytųsi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, įskaitant nacionalinę nuostatą, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos pajamų, gautų iš atitinkamos suteiktos paslaugos, pripažinimo sąlygos.
- 41 Reikia priminti, kad bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ir šiuo atžvilgiu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų priemonių panaudojimo būdo. Kaip viena tokių pareigų, Direktyvos 2006/112 242 straipsnyje numatyta, be kita ko, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi tvarkyti pakankamai detalią

apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-7639, 22 ir 23 punktus).

- 42 Be to, pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Šia galimybe, kuria gali būti pasinaudojama, tik jeigu nedaromas poveikis prekybai tarp valstybių narių, juo labiau negali būti naudojamosi, kaip numatyta šio straipsnio antroje pastraipoje, siekiant nustatyti papildomas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje.
- 43 Be to, šia galimybe valstybėms narėms negali būti leidžiama nustatyti priemonių, kurios viršytų tai, kas būtina siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas mokestis, ir išvengti sukčiavimo (minėto Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* 26 punktas).
- 44 Jeigu jos atitinka šiuos apribojimus, Sąjungos teise nedraudžiamos papildomos nacionalinės apskaitos taisyklės, patvirtintos remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, Sąjungoje taikytiniais 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo (OL L 243, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 29 t., p. 609) numatytais sąlygomis.
- 45 Kalbant apie klausimą, ar šiose nacionalinėse apskaitos taisyklėse gali būti numatyta, kad paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos pajamų, gautų iš atitinkamos suteiktos paslaugos, pripažinimo sąlygos, reikia konstatuoti, kad dėl tokios taisyklės prievolė apskaičiuoti PVM už tokį paslaugų teikimą atsirastų tik nuo tada, kai paslaugos teikėjo ar jo subrangovo patirtos išlaidos būtų įrašytos į šių ūkio subjektų apskaitą.
- 46 Tačiau reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM, ir kad pagal šios direktyvos 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda suteikus paslaugas. Todėl, išskyrus specifines minėtos direktyvos 64 ir 65 straipsniuose nurodytas situacijas, kurios nėra nagrinėjamos pagrindinėje byloje, momentas, kada kyla prievolė apskaičiuoti mokestį, taigi ir apmokestinamasis asmuo gali jį atskaityti, negali būti bendrai nustatytas pagal formalumą, kaip antai pagal paslaugų teikėjų jų patirtų išlaidų teikiant paslaugas įtraukimą į apskaitą, įvykdymą.
- 47 Be to, 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 (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, 32 punktą).
- 48 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į ketvirtąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvą 2006/112, visų pirma pagal jos 242 straipsnį reikalaujant, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarkytų pakankamai detalią apskaitą, kad būtų galima taikyti PVM, o mokesčių administratorius galėtų jį patikrinti, reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama atitinkamai valstybei narei, laikantis šios direktyvos 273 straipsnyje numatytų apribojimų, reikalauti, kad visi apmokestinamieji asmenys šiuo atžvilgiu laikytųsi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, jeigu šiuo klausimu nustatytos priemonės neviršija to, kas būtina tikslams užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo pasiekti. Šiuo atžvilgiu Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos iš atitinkamo paslaugos teikimo gautų pajamų pripažinimo sąlygos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama apmokestinamajam asmeniui atskaityti pridėtinės vertės mokestį, nurodytą paslaugų teikėjo išrašytose sąskaitose faktūrose, kai, nors paslauga suteikta, paaiškėja, kad ji iš tikrųjų nebuvo suteikta šio 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, pasirašiusių tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybė, su dviguba sąlyga, kad tokie veiksmai yra nesąžiningas elgesys 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.
2. Kai nacionaliniai teismai turi pareigą ar teisę *ex officio* iškelti privaloma nacionalinės teisės norma grindžiamus teisinius pagrindus, jie turi tai daryti atsižvelgdami į privalomą Sąjungos teisės normą, kaip antai tą, kuria reikalaujama, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsakyti suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus patvirtinta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Vertindami, ar šia teise į atskaitą remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, šie teismai nacionalinę teisę turi aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į Direktyvos 2006/112 tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas, dėl to iš jų reikalaujama imtis visų jų kompetencijai priskiriamų veiksmų atsižvelgiant į visą vidaus teisę ir taikant joje pripažintus aiškinimo metodus.
3. Direktyvą 2006/112, visų pirma pagal jos 242 straipsnį reikalaujant, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarkytų pakankamai detalią apskaitą, kad būtų galima taikyti pridėtinės vertės mokestį, o mokesčių administratorius galėtų jį patikrinti, reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama atitinkamai valstybei narei, laikantis šios direktyvos 273 straipsnyje numatytų apribojimų, reikalauti, kad visi apmokestinamieji asmenys šiuo atžvilgiu laikytųsi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, jeigu šiuo klausimu nustatytos priemonės neviršija to, kas būtina tikslams užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo pasiekti. Šiuo atžvilgiu Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos iš atitinkamo paslaugos teikimo gautų pajamų pripažinimo sąlygos.

Parašai.