

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. rugsėjo 6 d. (*)

„Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 9 straipsnis – „Apmokestinamojo asmens“ sąvoka – Teisės atskaitė – Atsisakymas suteikti – Mokesčių neutralumo principas – Iš individualiųjų verslininkų registro išbrauktas sąskaitė faktūrų išrašų asmuo – Sąskaitė faktūrų išrašų asmuo, kuris nevykdė pareigos deklaruoti savo darbuotojus mokesčių administratoriui – Apmokestinamojo asmens pareiga patikrinti, ar teisėtas sąskaitė faktūrų išrašiusio asmens elgesys mokesčių administratoriaus atžvilgiu“

Byloje C-324/11

dėl *Legfelsőbb Bíróság* (Vengrija) 2011 m. balandžio 21 d. nutartimi, kuri 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),

kurį 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 rašytinį procesą dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

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 perėjimą, ginant dėl pastarosios atsisakymo leisti atskaityti už tartiniais 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 atlygą 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 tos veiklos tikslų ar rezultatų.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvąją profesijų veiklą. <...>“

5 Pagal tos pačios direktyvos 167 straipsnį, tvirtintą jos X antraštinės dalies „Atskaita“ 1 skyriuje „Teisės atskaita atsiradimas ir taikymo sritis“, „[t]eisių atskaita 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 atskaita įgyvendinimo taisyklės“, numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisės 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, tvirtinto jos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 2 skyriuje „Registravimasis“, 1 dalies pirmą pastraipį kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

9 Direktyvos 2006/112 220 straipsnio, 4tvirtinto šios XI antraštinės dalies 3 skyriuje „Skaityta faktūra“, 1 punkte numatyta, jog kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi užtikrinti, kad jis pats, prekes ar paslaugas sigyjantis asmuo arba treioji šalis jo vardu ir jo naudai išrašyt sskait faktur?, kai jis tiek prekes ar teik paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

10 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje nurodyti vieninteliai rekvizitai, kurie, nepažeidžiant joje nustatyt specialios nuostat?, turi bti nurodyti privalomai pagal šios direktyvos 220 ir 221 straipsnius išrašomose sskaitose fakturose PVM tikslais.

11 Šios direktyvos 273 straipsnyje, 4tvirtintame tos paios XI antraštinės dalies 7 skyriuje „vairios nuostatos“, numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko btinomis siekiant užtikrinti, kad bt tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukivimui, atsižvelgdamos reikalavim vienodai traktuoti apmokestinamj asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi nari?, taiau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali bti naudojama nustatant papildomas su sskait faktur? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vengrijos teis?

12 1992 m. Pridtinės vertės mokesio ?statymo Nr. LXXIV (*az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128*; toliau – PVM ?statymas) 32 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? iš moktino mokesio sumos atskaityti už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas tenkanio mokesio sum?.

13 Pagal šio ?statymo 35 straipsnio 1 dalies a punkt?, nepažeidžiant ?statymo d?l mokesi? nuostat?, teise re atskait? galima pasinaudoti tik turint patikimus dokumentus, patvirtinan?ius sumokto pirkimo mokesio sum?. Tokiais dokumentais laikomi apmokestinamajam asmeniui išrašytos sskaitos fakturos, supaprastintos sskaitos fakturos ir vietoj sskaitos fakturos išrašyti dokumentai.

14 PVM ?statymo 44 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Sskait? faktur? arba supaprastint? sskait? faktur? išrašantis asmuo atsako už joje nurodytos informacijos teisingum?. Su apmokestinimu susijusios apmokestinamojo asmens, kuris sandor? patvirtinan?iame dokumente nurodomas kaip pirk?jas, teis?s negali bti paneigtos, jeigu jis, kiek tai susij? su apmokestinimo momentu, atsižvelgdamas re preki? tiekimo ar paslaug? teikimo aplinkybes veik? pakankamai r?pestingai.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 2007 m. G. Tóth apmokestinamiesiems asmenims atliko statybos darbus, iš dalies pasitelkdamas subrangovus, tarp j? – individual? verslinink? M. L. Pastarojo ir G. Tóth sudarytose sutartyse buvo numatyta pareiga subrangovui pildyti darb? knyg? ir išduoti darb? atlikimo pažym?jim?. Pagal darb? knyg? M. L. darb? atlikimo vietoje buvo darbin?s nuo aštuoni? iki keturiolikos asmen?. Darb? atlikimas buvo patvirtintas G. Tóth juos perduodant savo klientams. M. L. už aptariamus darbus išraš? 20 sskait? faktur?; šias sskaitas fakturas G. Tóth pri?m? ir ?trauk? re savo buhalterin? apskait? bei mokesi? deklaracijas. G. Tóth tvirtina, kad jis apmok?jo

s?skaitas fakt?ras grynaisiais pinigais.

16 M. L. nebevykd? savo mokestini? pareig? nuo 2003 m. Jis nedeklaravo ir savo darbuotoj? mokes?i? administratoriui nei kaip dirban?i? pagal neterminuotas darbo sutartis, nei kaip laikinai ?darbint?. 2007 m. birželio 20 d. galutiniu sprendimu kompetentinga savivaldyb?s institucija panaikino M. L. tur?t? individualaus verslininko veiklos licencij?.

17 Mokes?i? administratorius G. Tóth nurod? sumok?ti papildom? 5 600 000 HUF dydžio PVM sum? už 2007 m., remdamasis tuo, kad M. L. išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodytas mokestis negal?jo b?ti atskaitytas, nes nuo 2007 m. birželio 20 d. pastarasis nebegal?jo b?ti laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir d?l to po šios datos jis nebegal?jo išrašyti galiojan?i? s?skait? fakt?r?. Be to, dalyje M. L. išrašyt? s?skait? fakt?r? nurodyta ankstesn? data nei s?skait? fakt?r? knygos, iš kurios jos paimtos, pirkimo data, t. y. 2007 m. rugs?jo 7 diena. Galiausiai G. Tóth nepasidom?jo asmen?, kurie dirbo darb? atlikimo vietoje, statusu.

18 G. Tóth pateikus skund? d?l šio sprendimo, sprendimas patvirtintas 2010 m. sausio 8 d. atsakov?s pagrindin?je byloje sprendimu. Ji, be kita ko, nusprend?, kad išrašydamas 16 iš 20 aptariam? s?skait? fakt?r? M. L. nebetur?jo apmokestinamojo asmens statuso, tod?l nebetur?jo teis?s perkelti mokes?io. Aplinkyb?, kad nagrin?jamais metais jo mokes?i? mok?tojo kodas dar nebuvo išbrauktas iš mokes?i? administratoriaus registro, šiuo atžvilgiu nesvarbi.

19 *Nógrád megyei bíróság* (Nogrado apygardos teismas) 2010 m. birželio 9 d. sprendimu atmet? G. Tóth pateikt? apeliacin? skund? d?l atsakov?s pagrindin?je byloje sprendimo. Šis atmetimas buvo pagr?stas tuo, kad M. L. apmokestinamojo asmens statusas baig?si 2007 m. birželio 20 d. ir kad d?l šios priežasties jis nebetur?jo teis?s perkelti PVM. D?l s?skait? fakt?r?, kurias M. L. išraš? iki šios datos, šis teismas konstatavo, kad M. L. netur?jo deklaruot? ar laikinai ?darbint? darbuotoj?, o tai reiškia, kad jis ne?rod?, jog aptariamus darbus atliko jis. Be to, G. Tóth nepatikrino, ar s?skaitoje fakt?roje nurodyt? paslaug? iš tikr?j? suteik? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ir ar darb? atlikimo vietoje dirb? asmenys buvo M. L. darbuotojai ar laikinai jo ?darbinti.

20 G. Tóth d?l šio *Nógrád megyei bíróság* sprendimo atmesti skund? pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismui. Šis teismas abejoja, pirma, kad teis? ? atskait? gal?t? b?ti apribota d?l to, jog s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo buvo išbrauktas iš verslinink? registro. Antra, šis teismas siekia išsiaiškinti, ar galima manyti, kad G. Tóth žinojo arba tur?jo žinoti, jog jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su suk?iavimu 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 punkt?, atsižvelgiant ? tai, kad jis nepasidom?jo, ar darb? atliekan?ius darbuotojus ir s?skait? fakt?r? išrašius? asmen? siejo teisiniai santykiai.

21 Manydamas, kad sprendimas pagrindin?je byloje priklauso nuo S?jungos teis?s išaiškinimo, *Legfels?bb Bíróság* (Aukš?iausiasis Teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar mokes?i? neutralumo principas (direktyvos [2006/112] 9 straipsnis) pažeidžiamas teisiniu aiškinimu, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas neturi teis?s ? atskait?, jeigu savivaldyb?s pareig?nas panaikino j? išrašiusio individualaus verslininko veiklos licencij? dar prieš šiam visiškai ?vykdant sutart? ar išrašant s?skait? fakt?r??

2. Ar tai, kad individualus verslininkas, kuris išraš? s?skait? fakt?r?, nedeklaravo ?darbinam? darbuotoj? (kurie d?l to dirbo nelegaliai) ir kad d?l to mokes?i? administratorius konstatavo, jog šis verslininkas „netur?jo deklaruot? darbuotoj?“, gali sutrukdyti s?skaitos fakt?ros gav?jui pasinaudoti teise ? atskait?, atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip??

3. Ar galima pripažinti, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas elg?si ner?pestingai, jeigu nepatikrino, ar egzistuoja teisinis ryšys tarp darb? atlikimo vietoje ?darbint? darbuotoj? ir s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens arba ar s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?vykd? mokestines su deklaravimu susijusias ar kitas pareigas ši? darbuotoj? atžvilgiu? Ar galima pripažinti, kad toks elgesys yra objektyvi aplinkyb?, parodanti, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas žinojo arba tur?jo žinoti, kad dalyvavo sandoryje, susijusiame su suk?iavimu PVM srityje?

4. Atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, ar nacionalinis teismas gali atsižvelgti ? min?tas aplinkybes, jeigu bendrai ?vertin?s jis padaro išvad?, kad sandoris tarp s?skaitoje fakt?roje nurodyt? asmen? ne?vyko?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyv? 2006/112 ir mokes?i? neutralumo princip? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama mokes?i? administratoriui atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? atskaityti už jam suteiktas paslaugas mok?tin? ar sumok?t? PVM d?l to, kad s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens individualaus verslininko veiklos licencija buvo panaikinta prieš jam suteikiant aptariamą paslaugas ar išrašant atitinkam? s?skait? fakt?r?.

23 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš j? mok?tino PVM už ?sigytas prekes ir paslaugas mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C-78/00, Rink. p. I-8195, 28 punkt?; 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 punkt? bei 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 37 punkt?).

24 Kaip Teisingumo Teismas ne kart? pažym?jo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems 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 punkt?; min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 47 punkt? bei min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 38 punkt?).

25 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla iš esm?s yra apmokestinama PVM (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 44 punkt?; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 78 punkt? bei min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 39 punkt?).

26 Kiek tai susij? su materialiomis s?lygomis, kuri? reikalaujama, kad atsirast? teis? ? atskait?, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, kad prek?s ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, turi b?ti naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios ?sigytos prek?s ar paslaugos turi b?ti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens.

27 Pagrindinis bylos atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad aptariamas paslaugas ieškovas pagrindiniame byloje naudojo sudarydamas apmokestinamuosius pardavimo sandorius.

28 Dėl už šias paslaugas sąskaitų faktūrų 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 laisvąją profesiją ar panašią veiklą.

30 Tuo remiantis, darytina išvada, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka apibrėžta plačiai, remiantis faktiniais 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 pradžių, 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 tvirtintas jos XI antraštinės dalies 2 skyriuje „Registravimasis“.

32 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad tai, jog paslaugų teikėjas galbūt nevykdė pareigos pranešti apie savo apmokestinamos veiklos pradžių, negali paneigti suteiktą paslaugų gavėjo teisę 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 registruotas 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 teisę į atskaitą dėl to, kad sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo nebeturi individualaus verslininko veiklos licencijos ir, be to, teisę 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, pirmąjį 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 sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens individualaus verslininko veiklos licencija panaikinta prieš jam suteikiant aptariamas paslaugas ar išrašant atitinkamą sąskaitų faktūrą, kai sąskaitoje faktūroje nurodyti visi pagal šios direktyvos 226 straipsnį reikalaujami duomenys, t. y. būtenti tie, kurie reikalingi šių sąskaitų faktūrų išrašiusiam asmeniui ir suteiktą paslaugų pobūdžiui identifikuoti.

Dėl antrojo klausimo

35 Šiuo 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 už šias paslaugas suskaitę faktūrą išrašęs asmuo nedeklaravo pas jį dirbančius darbuotojus.

36 Kalbant apie paslaugų teikėjus, kuris padarė pažeidimą nepranešdamas apie pas jį dirbančius darbuotojus, o tai reiškia, kad šie atliko nedeklaruotą darbą teikdami aptariamą paslaugą, reikia pažymėti, kad šis klausimas susijęs su analogiška situacija, kuri buvo nagrinėta pagrindiniame byloje C-142/11, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Mahagében ir Dávid*.

37 Tame sprendime Teisingumo Teismas pirmą, principais, kuriais reglamentuojama teisė atskaityti, 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 atskaityti dėl to, kad suskaitę faktūrą už suteiktas paslaugas išrašęs asmuo padarė pažeidimą, jeigu ši institucija nenustato, atsižvelgdama į objektyvius rodymus, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę atskaityti, susijęs su šio suskaitę faktūrą išrašiusio asmens ar kito subjekto sukėvimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 50 punktą).

39 Todėl 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 suskaitę faktūrą išrašęs asmuo nedeklaravo pas jį dirbančius darbuotojus, jeigu ši institucija nenustato, atsižvelgdama į objektyvius rodymus, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę atskaityti, susijęs su šio suskaitę faktūrą išrašiusio asmens ar kito subjekto sukėvimu 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 darbą atlikimo vietoje dirbančius darbuotojus ir suskaitę faktūrą išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai arba ar šis suskaitę faktūrą išrašęs asmuo deklaravo šiuos darbuotojus, yra objektyvi aplinkybė, leidžianti daryti išvadą, kad suskaitę faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukėvimu PVM srityje.

41 Šis klausimas susijęs su analogiška situacija, kuri nagrinėta pagrindiniame byloje C-80/11, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Mahagében ir Dávid*.

42 Šio sprendimo 53 ir 54 punktuose Teisingumo Teismas visą pirmą priminimą teismo praktiką, pagal kurią kito subjekto, kurie pirmą bet kokios priemonės, kurios galima iš jį pagrįstai reikalauti, kad būtų užtikrinta, jog jį sandoriai neįtraukti į sukėvimą PVM srityje ar kitokį sukėvimą, privalo turėti galimybę pasikliauti šiuo sandorį teisėtumu nerizikuodami prarasti savo teisę 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 būtinius mokesčių mokėtojų patikrinimus siekdamas nustatyti pažeidimus ir sukėvimą PVM srityje bei taikyti sankcijas šiuos pažeidimus atlikusiam ar sukėvusiam asmeniui.

43 Dėl šio klausimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti teisę atsiskaityti dėl to, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar sąskaitų faktūrų už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti teise atsiskaityti, išrašęs asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, turi atitinkamą prekių ir gali jas pristatyti ir ar vykdyti savo pareigas deklaruoti ir sumokėti PVM, nors vykdytos materialios ir formalios Direktyvoje 2006/112 numatytos sąlygos pasinaudoti teise atsiskaityti ir apmokestinamasis asmuo neturi rodymų, pateisinančių tarimus, kad šis sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukauja (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 atsiskaityti, susijusios su sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens sukaviimu, nes jis nepatikrino, ar sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo turi darbuotojų, reikalingų aptariamoms paslaugoms suteikti, ar šis sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo vykdyti savo pareigas deklaruoti šiuos darbuotojus ir ar šio sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens darbuotojai atliko aptariamus darbus.

45 Todėl trejį klausimą reikia atsakyti: Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad aplinkybų, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar darbą atlikimo vietoje dirbusius darbuotojus ir sąskaitų faktūrų išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai arba ar šis sąskaitų faktūrų 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 sukaviimu PVM srityje, kai šis gavėjas neturėjo rodymų, pateisinančių tarimus, kad šis sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukauja. Todėl negali būti atsisakyta suteikti teisę atsiskaityti dėl šios aplinkybės, jei vykdytos 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 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 atsiskaityti, nevykdytas tarp šalių, nurodytų sąskaitoje faktūroje.

47 Pagal nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neginytina, kad ieškovas pagrindinėje byloje, norintis pasinaudoti teise atsiskaityti, 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 kio 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 aptariamą darbą 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 sukavė, pavyzdžiui, pateikė klaidingas deklaracijas ar išrašė neteisingas sąskaitas faktūras.

49 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad ketvirtasis klausimas susijęs su situacija, kai aptariamą paslaugą atliko ne sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens, o kito kio 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 vykdytos Direktyvoje 2006/112 numatytos materialios ir formalios sąlygos teisei būti atskaitoma atsirasti ir ją pasinaudoti.

50 Tiesa, kai mokesčių institucija pateikia konkrečių rodymų 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 būti atskaitoma, patikrinti, ar sąskaitų faktūrų išrašų asmuo pats vykdydamas aptariamą sandorį, ir šiuo tikslu atsižvelgti į visas konkrečius atvejo aplinkybes, įskaitant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 rodymus, nustatytų, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę būti atskaitoma, susijęs su sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens ar kito 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 teisę būti atleidimui nuo PVM, kai jis negali žinoti, net veikdamas kaip rėpatingas ir apdairus prekybininkas, kad atleidimo nuo mokesčių sąlygos iš tikrųjų nebuvo vykdytos dėl pirkėjo pateiktų suklastotų eksporto rodymų.

53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ketvirtą klausimą reikia atsakyti: kai mokesčių institucija pateikia konkrečių rodymų dėl sukčiavimo buvimo, Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo principu nedraudžiama nacionaliniam teismui patikrinti, remiantis išsamia visų konkrečius atvejo aplinkybių analize, ar sąskaitų faktūrų išrašų asmuo pats atliko aptariamą sandorį. Tačiau tokioje situacijoje, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, gali būti atsisakyta suteikti teisę būti atskaitoma tik tada, kai atsižvelgdama į objektyvius rodymus mokesčių institucija nustato, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę būti atskaitoma, susijęs su šio sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens ar kito 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 direktyvų 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir mokesčio neutralumo principų reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama mokesčio institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pridėtinės vertės mokestį vien dėl to, kad saskaityti fakturoje išrašiusio asmens individualaus verslininko veiklos licencija panaikinta prieš jam suteikiant aptariamą paslaugą ar išrašant atitinkamą saskaityti fakturą, kai saskaitytoje fakturoje nurodyti visi pagal šios direktyvos 226 straipsnį reikalaujami duomenys, t. y. būtent tie, kurie reikalingi šios saskaityti fakturoje išrašiusiam asmeniui ir suteiktą paslaugą pobūdžiui identifikuoti.

2. Direktyvų 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama mokesčio institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pridėtinės vertės mokestį dėl to, kad už šias paslaugas saskaityti fakturoje išrašys asmuo nedeklaravo pas jį dirbančių darbuotojų, jeigu ši institucija nenustato, atsižvelgdama į objektyvius rodymus, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę į atskaitą, susijęs su šio saskaityti fakturoje išrašiusio asmens ar kito tokio subjekto sukėvimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape.

3. Direktyvų 2006/112 reikia aiškinti taip, kad aplinkybų, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar darbų atlikimo vietoje dirbusius darbuotojus ir saskaityti fakturoje išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai arba ar šis saskaityti fakturoje išrašys asmuo deklaravo šiuos darbuotojus, nėra objektyvi aplinkybų, leidžianti daryti išvadą, kad saskaitytos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukėvimu PVM srityje, kai šis gavėjas neturėjo rodymų, pateisinančių tarimus, kad šis saskaityti fakturoje išrašys asmuo daro pažeidimus ar sukėia. Todėl negali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą dėl šios aplinkybų, jei vykdytos šioje direktyvoje numatytos materialios ir formalios sąlygos pasinaudoti šia teise.

4. Kai mokesčio institucija pateikia konkrečių rodymų dėl sukėvimo buvimo, Direktyva 2006/112 ir mokesčio neutralumo principu nedraudžiama nacionaliniam teismui patikrinti, remiantis išsamia visų konkrečių atveju aplinkybių analize, ar saskaityti fakturoje išrašys 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 rodymus mokesčio institucija nustato, kad saskaitytos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su šio saskaityti fakturoje išrašiusio asmens ar kito tokio subjekto sukėvimu ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.