

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. birželio 21 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Šeštoji direktyva – Direktyva 2006/112/EB – Teis? ? atskait? – Pasinaudojimo s?lygos – 273 straipsnis – Nacionalin?s kovos su suk?iavimu priemon?s – Nacionalin? mokes?i? institucij? praktika – Teis?s ? atskait? nesuteikimas s?skait? fakt?r? už prekes ar paslaugas, d?l kuri? prašoma suteikti ši? teis?, išrašiusio asmens neteis?to elgesio atveju – ?rodin?jimo pareiga – Apmokestinamojo asmens pareiga patikrinti, kad ši? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo elgiasi teis?tai, ir tai ?rodyti“

Sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11

d?l *Baranya Megyei Bíróság* (Vengrija) ir *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* (Vengrija) 2011 m. vasario 9 d. ir kovo 9 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2011 m. vasario 22 d. ir kovo 23 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

Mahagében kft

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága (C-80/11)

ir

Péter Dávid

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága (C-142/11)

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis ir T. von Danwitz (praneš?jas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. kovo 15 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Vengrijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Fehér, K. Szíjjártó ir K. Veres,
- Ispanijos vyriausyb?s, atstovaujamos S. Centeno Huerta,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos baristerio P. Moser,
- Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka, A. Sipos ir C. Soulay,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicinius sprendimus susij? su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L 15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 352; toliau – Šeštoji direktyva), ir 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1) išaiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant du gin?us: pirma, *Mahagében kft* (toliau – *Mahagében*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága* (Piet? Uždunoj?s regiono mokes?i? inspekcija) gin?? ir, antra, *Dávid ir Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága* (Šiaur?s Alfelfo regiono mokes?i? inspekcija) gin?? d?l mokes?i? administratoriaus atsisakymo suteikti teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), sumok?to už ?tartiniais laikomus sandorius, atskait?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Remiantis Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsniais, šia direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinti ir pakeisti PVM srities S?jungos teis?s aktai, be kita ko, Šeštoji direktyva. Pagal Direktyvos 2006/112 1 ir 3 konstatuojam?sius dalis Šeštosios direktyvos išd?stymas nauja redakcija buvo b?tinai siekiant aiškiai ir racionaliai nauja strukt?ros ir formulavimo redakcija išd?styti valstybi? nari? teis?s akt?, kuriais reglamentuojamas PVM, suderinimo nuostatas, iš esm?s nepadarant esmini? pakeitim?. Tod?l Direktyvos 2006/112 nuostatos iš esm?s identiškos atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms.

4 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus, kuriuose iš esm?s pakartojama Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto formuluot?, PVM apmokestinamas preki? tiekimas ir paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

5 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsn?, suformuluot? iš esm?s identišškai Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 daliai, „teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM“.

6 Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte, kurio tekstas iš esm?s atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakcij?, ?tvirtint? tos pa?ios direktyvos 28f straipsnio 1 dalyje, nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, 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 Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje, esančiame šios direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriuje „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“, numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisės 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 Ši nuostata atitinka Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto redakciją, tvirtintą tos pačios direktyvos 28f straipsnio 2 punkte, kuriame daroma nuoroda į šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies redakcijoje, tvirtintoje jos 28 h straipsnyje, nurodytus reikalavimus.

9 Pagal Direktyvos 2006/112 220 straipsnio 1 punktą, kuris iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies a punkto redakciją, tvirtintą tos pačios direktyvos 28h straipsnyje, kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas sigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytą sąskaitą faktūrą, kai jis tiekia prekes ar teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

10 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje iš esmės pakartojama Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto redakcija, išdėstyta šios direktyvos 28h straipsnyje, ir išvardyti rekvizitai, kurie, nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialią nuostatą, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais turi būti nurodyti privalomai.

11 Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje, kurio tekstas iš esmės identiškas Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalies redakcijai, išdėstytai šios direktyvos 28h straipsnyje, nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį 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 sąskaitą faktūrą išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vengrijos teisė

12 1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. LXXIV [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128 (XII.19.); toliau – PVM įstatymas] 32 straipsnyje numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas tenkančio mokesčio sumą.

13 Pagal šio įstatymo 34 straipsnio 1 dalį „teise į atskaitą gali pasinaudoti tik tas privalantis mokėti mokestį apmokestinamasis asmuo, kuris veda vienu arba dviem rašais grindžiamą apskaitą“.

14 Pagal šio ?statymo 35 straipsnio 1 dalies a punkt? nepažeidžiant ?statymo d?l mokes?i? nuostat? teise ? atskait? galima pasinaudoti tik turint patikimus dokumentus, patvirtinan?ius sumok?to pirkimo mokes?io sum?. Tokiais dokumentais laikomos apmokestinamajam asmeniui išrašytos s?skaitos fakt?ros, supaprastintos s?skaitos fakt?ros ir vietoj s?skaitos fakt?ros išrašyti dokumentai.

15 PVM ?statymo 44 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„S?skait? fakt?r? arba supaprastint? s?skait? fakt?r? 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 b?ti pažeistos, jeigu jis, kiek tai susij? su apmokestinimo momentu, atsižvelgdamas ? preki? tiekimo ar paslaug? teikimo aplinkybes veik? pakankamai r?pestingai.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-80/11

16 2007 m. birželio 1 d. *Mahagében* su *Rómahegy-Kert kft* (toliau – RK) sudar? sutart? d?l neapdorot? akacijos r?st? tiekimo nuo 2007 m. birželio 1 d. iki gruodžio 31 d. Šiuo laikotarpiu RK išraš? *Mahagében* 16 s?skait? fakt?r? už skirting? kiek? r?st?. Šešiose iš ši? s?skait? fakt?r? nurodytas prie j? prid?to važtaraš?io numeris. RK visas s?skaitas fakt?ras nurod? savo mokes?io deklaracijoje, tvirtindama, kad tiekimai ?vykdyti, ir po tiekimo sumok?jo PVM. *Mahagében* taip pat ?trauk? šias s?skaitas fakt?ras ? savo mokes?io deklaracij? ir pasinaudojo teise ? atskait?. Iš RK nupirkti akacijos r?st? kiekiai buvo ?traukti ? *Mahagében* atsargas ir perparduoti ?vairioms ?mon?ms.

17 Tikrindamas RK atliktus pirkimus ir tiekimus, mokes?i? administratorius nusprend?, kad ji netur?jo akacijos r?st? atsarg? ir kad 2007 m. nupirktas akacijos r?st? kiekis nebuvo pakankamas tiekimams, už kuriuos išrašytos s?skaitos fakt?ros *Mahagében*. Nors abi sutarties šalys atliekant patikrinim? pareišk?, kad neišsaugojo važtaraš?i?, *Mahagében* v?liau mokes?i? administratoriui pateik? 22 važtaraš?i? kopijas, siekdama patvirtinti aptariam? sandori? tikrum?.

18 2010 m. birželio 1 d. sprendimu mokes?i? administratorius pripažino *Mahagében* mokestin? skol?, be to, skyr? baud? ir nurod? sumok?ti delspinigius, manydamas, kad *Mahagében* netur?jo teis?s ? atskait? pagal šias RK išrašytas s?skaitas fakt?ras. Iš ties?, atsižvelgiant ? mokes?i? administratoriaus atlikto RK patikrinimo rezultatus, šios s?skaitos fakt?ros negali b?ti laikomos autentiškomis.

19 Atsakov? pagrindin?je byloje atmet? *Mahagében* skund? d?l 2010 m. birželio 1 d. sprendimo. Šis atmetimas, be kita ko, pagr?stas tvirtinimu, kad RK, kaip aptariamas s?skaitas fakt?ras išraš?s asmuo, negal?jo pateikti joki? atitinkamus sandorius patvirtinan?i? dokument?, kaip antai važtaraš?iai, netur?jo šiose s?skaitose fakt?rose nurodyto preki? kiekio ir nei tinkamo sunkvežimio šioms prek?ms pristatyti, nei dokument?, patvirtinan?i? už ši? preki? pervežim? sumok?t? kain?. Be to, *Mahagében* nesi?m? vis? b?tin? apdairumo priemoni?, kaip tai suprantama pagal PVM ?statymo 44 straipsnio 5 dal?, nes, be kita ko, nepatikrino, ar RK yra veikiantis apmokestinamasis asmuo ir ar turi preki?, kurias *Mahagében* ketino pirkti.

20 *Mahagében* kreip?si ? *Baranya Megyei Bíróság* (Baranios apygardos teismas), siekdama, kad b?t? panaikinta jai pripažinta mokestin? skola ir bauda su delspinigiais. Ji tvirtina, be kita ko, kad ?m?si vis? b?tin? apdairumo priemoni? sudarydama sutart? su RK. Jos ?taka sandoriui apsiribojo tik patikrinimu, ar prekes tiekianti bendrov? ?registruota, turi mokes?i? mok?tojo kod? ir

gali ?vykdyti aptariam? sandor?. Be to, priimdama prekes savo buvein?je, kuri yra preki? tiekimo pagal ši? sutart? ?vykdymo vieta, patikrino preki? kokyb? ir kiek?.

21 *Baranya Megyei Bíróság* abejoja, kad teis?s ? atskait? b?t? galima nesuteikti tik d?l to, jog s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ? savo apskait? ne?trauk? atitinkam? preki? ?sigijimo ir netur?damas sunkvežimio negal?jo j? pristatyti, nors ir pripažino atlik?s sandorius ir ?vykd?s pareig? deklaruoti ir sumok?ti mokes?.

22 Manydamas, kad pagrindin?s bylos sprendimas priklauso nuo S?jungos teis?s išaiškinimo, *Baranya Megyei Bíróság* nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyv? 2006/112 reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui, ?vykdžiusiam šioje direktyvoje nustatytas materialines teis?s ? PVM atskait? s?lygas, ši teis? gali b?ti nesuteikta vadovaujantis nacionalin?s teis?s aktu ar praktika, kuriais draudžiama atskaityti PVM, sumok?t? perkant prekes, tais atvejais, kai prek?s pardavimas patvirtintas tik s?skaita fakt?ra, o apmokestinamasis asmuo neturi jokio kito dokumento, kur? b?t? gav?s iš s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens ir kuris patvirtint?, jog pardav?jas iš ties? tur?jo atitinkam? prek?, gal?jo j? patiekti ir tinkamai ?vykd? jam priklausan?ias mokes?io deklaravimo pareigas? Ar, siekdama užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ir užkirsti keli? mokes?i? vengimui pagal min?tos direktyvos 273 straipsn?, valstyb? nar? gali reikalauti, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas tur?t? kit? dokument?, patvirtinan?i?, kad s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo tur?jo prekes ar kad jos buvo jam patiekto arba pristatytos?

2. Ar su <...> Teisingumo Teismo suformuotoje direktyvos [2006/112] aiškinimo praktikoje ?tvirtintais neutralumo ir proporcingumo principais suderinama <...> PVM ?statymo 44 straipsnio 5 dalyje pavartota tinkamo apdairumo s?voka, d?l kurios nacionalini? mokes?i? institucij? ir nacionalini? teism? praktikoje nusistov?jo s?skaitos fakt?ros gav?jui keliamas reikalavimas patikrinti, ar j? išraš?s asmuo turi apmokestinamojo asmens status?, ar jis apskait? savo prekes, ar turi j? ?sigijim? patvirtinan?ias s?skaitas fakt?ras ir ar ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti PVM?

3. Ar Direktyvos 2006/112 <...> 167 straipsn? ir 178 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja nacionalin?s teis?s aktas ar praktika, pagal kuriuos teis? ? atskait? susiejama su apmokestinamajam asmeniui, kuriam išrašyta s?skaita fakt?ra, keliamu reikalavimu ?rodyti, kad s?skait? fakt?r? išrašiusi bendrov? laikosi teis?s aktais nustatyt? pareig??“

Byla C-142/11

23 Gin?as pagrindin?je byloje C-141/11 susij?s su dviem atskirais sandoriais.

24 Pirma, P. Dávid pagal rangos sutart? ?sipareigojo atlikti ?vairius statybos darbus. 2006 m. geguž?s m?n. ?vykdžius ši? sutart? užsakovo atstovas išdav? darb? pri?mimo–perdavimo akt?, kuriame nurodytos 1992 darbo valandos, remiantis darbuotoj? darbo laiko apskaitos žiniaraš?iais, kuriuose nurodyta, be kita ko, darb? laikas ir vieta, darbuotoj? pavard?s, gimimo datos ir parašai bei P. Dávid pavard? ir antspaudas.

25 Atliekant šio sandorio mokestin? patikrinim? P. Dávid nurod?, kad jis nesamd? darbuotoj? ir kad darb? ?vykd? pasitelk?s subrangov? Z. Máté. Jis negal?jo patvirtinti šio subrangovo ?darbint? darbuotoj? tapatyb?s. P. Dávid ir Z. Máté sudarytoje sutartyje numatyta kaina sumok?ta remiantis darb? pri?mimo–perdavimo aktu.

26 Atlikus mokestinius patikrinimus paaišk?jo, kad Z. Máté nebuvo ?darbin?s darbuotoj? ir

netur?jo darbams, už kuriuos išrašytos s?skaitos fakt?ros, atlikti reikaling? materialini? ištekliai, be to, tik perraš? kito subrangovo išrašytas s?skaitas fakt?ras. Pastarasis yra Z. Máté uošvis, kuris nagrin?jamu laikotarpiu nebuvo pasamd?s darbuotoj?, apie kuriuos b?t? pranešta, ir už nagrin?jamus mokestinius metus nebuvo pateik?s mokes?i? deklaracijos.

27 Atsižvelgdamas ? visas šias aplinkybes, mokes?i? administratorius pripažino, kad paskutiniojo subrangovo išrašytos s?skaitos fakt?ros negali pakankamai teisiškai patvirtinti jose nurodyto ekonominio sandorio tikrumo ir kad Z. Máté nevykd? faktin?s subrangovo veiklos. Nors atlikus patikrinimus nepaneigta, nei kad darbai faktiškai atlikti, nei kad juos atliko darbuotojai, nurodyti darbo laiko apskaitos žiniaraš?iuose, ne?manoma pakankamai teisiškai nustatyti, kuris rangovas atliko darbus ir kuris buvo ?darbin?s šiuos darbuotojus. Šiomis aplinkyb?mis P. Dávid gautos s?skaitos fakt?ros neatspindi realaus ekonominio sandorio ir yra fiktyvios. Be to, P. Dávid nebuvo tinkamai apdairus, kaip tai suprantama pagal PVM ?statymo 44 straipsnio 5 dal?.

28 Antra, P. Dávid ?sipareigojo vienai bendrovei 2006 m. atlikti tam tikrus darbus, kuriuos atliko pasitelkdamas kit? subrangov?. Ta?iau atliekant mokestin? patikrinim? pastarasis jau buvo likviduojamas. Buvo ne?manoma susisiekti su jo buvusiu atstovu ir jis likvidatoriui neperdav? jokio dokumento. Mokes?i? administratoriaus nuomone, n?ra joki? ?rodym?, kad šio subrangovo išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodyta kaina ir šalys atitinka tikrov?. Be to, P. Dávid nesi?m? ?statymu reikalaujam? b?tin? apdairumo priemoni?, nes nepatikrino, ar šis subrangovas turi reikaling? ištekliai atlikti aptariamus darbus.

29 Šiomis aplinkyb?mis mokes?i? institucija atsisak? suteikti teis? ? atskait?, susijusi? su dviem aptariamais sandoriais, pripažino P. Dávid PVM skol?, skyr? baud? ir nurod? sumok?ti delspinigius.

30 P. Dávid pateik? skund? d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* (Nadk?no-Solnoko apygardos teismas), tvirtindamas, be kita ko, kad ?m?si b?tin? apdairumo priemoni?. Iš ties? jis ?sitikino, ar ekonominis sandoris faktiškai ?vykdytas, ir patikrino, ar s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo turi apmokestinamojo asmens status?. Jis negali b?ti laikomas atsakingu už bet kokios subrangovo pareigos mokes?i? srityje ne?vykdim?.

31 *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* klausia, ar apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM be papildom? patikrinim? tokiu atveju, kai mokes?i? institucija ne?rodo aplaidaus ar ty?inio elgesio, kuris gali b?ti susij?s su s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens ar kitas jo gautas s?skaitas fakt?ras išrašiusi? asmen? suk?iavimu mokes?i? srityje, apie kur? s?skaitos fakt?ros gav?jas, t. y. apmokestinamasis asmuo, nežinojo ar prie kurio neprisid?jo.

32 Šis teismas mano, kad, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos nuostatas, apmokestinamasis asmuo, pasinaudoj?s teise ? PVM atskait?, n?ra objektyviai atsakingas, kiek tai susij? su jo gautomis s?skaitomis fakt?romis, ir šias s?skaitas fakt?ras išrašiusio asmens pareig? nevykdymo atveju jam negali b?ti taikoma pareiga ?rodyti elges?, kaip tai suprantama pagal PVM ?statymo 44 straipsnio 5 dal?.

33 Šiomis aplinkyb?mis *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <...> ir, kiek tai susij? su [2007 m.], Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su [PVM] atskaita, reikia aiškinti taip, kad mokes?i? administratorius, remdamasis objektyvia atsakomybe, gali mokes?i? mok?tojui riboti teis? ? atskait?, kuria jis ketina naudotis, arba neleisti ja pasinaudoti, kai s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo negali ?rodyti, kad teis?tai pasitelk? rangovus?

2. Ar tuo atveju, kai mokes?i? administratorius negin?ija s?skaitoje fakt?roje nurodyto ekonominio sandorio tikrumo ir ši s?skaita fakt?ra tenkina visus formalius ?statymo reikalavimus, šis administratorius teis?tai gali neleisti susigr?žinti PVM remdamasis tuo, kad negali b?ti nustatyta rangov?, kuriuos pasitelk? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, tapatyb? arba kad j? išrašytos s?skaitos fakt?ros neatitinka nustatyt? reikalavim??

3. Ar per mokes?i? proced?r? mokes?i? administratorius, kuris [antrajame klausime nurodytomis aplinkyb?mis] neleidžia pasinaudoti teise ? atskait?, privalo ?rodyti, kad apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise ? atskait?, žinojo apie tai, kad ?mon?s, esan?ios žemesn?je rangov? grandies dalyje, veik? neteis?tai, galb?t siekdamos išvengti mokes?io, arba kad pats apmokestinamasis asmuo prisid?jo prie toki? veiksm??

34 2011 m. birželio 15 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-80/11 ir C-142/11 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys bei priimtas bendras sprendimas.

D?I prejudicini? klausim?

35 Vis? pirma reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant ? skirtingas aplinkybi? pagrindin?je byloje susiklostymo datas, pateikti klausimai susij? ir su Šešt?ja direktyva, ir su Direktyva 2006/112. Kaip pažym?ta šio sprendimo 3 punkte, pastaroji direktyva iš esm?s nepakeit? Šeštosios direktyvos. Vis? pirma ši? dviej? direktyv? nuostatos, reikšmingos nagrin?jant pagrindines bylas, iš esm?s identiškos. Šiomis aplinkyb?mis pateiktus klausimus pakanka išnagrin?ti Direktyvos 2006/112 nuostat? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *S?aby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, Rink. p. I-8461, 28 ir 49–51 punktus).

D?I byloje C-142/11 pateikt? klausim?

36 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsn?, 168 straipsnio a punkt?, 178 straipsnio a punkt?, 220 straipsnio 1 punkt? ir 226 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? institucija atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? iš jo mok?tinos PVM sumos atskaityti mok?tino ar sumok?to PVM už jam suteiktas paslaugas sum? d?l to, kad s?skait? fakt?r? už šias paslaugas išraš?s asmuo ar vienas iš jo paslaug? teik?j? padar? pažeidim?, šiai institucijai nenusta?ius, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo apie š? neteis?t? elges? ar net pats prie jo prisid?jo.

37 Siekiant atsakyti ? šiuos klausimus reikia priminti, pirma, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš j? mok?tino PVM sumok?t? preki? ir paslaug? pirkimo PVM yra pagrindinis S?jungos teis?s 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? ir 2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?*, C-274/10, Rink. p. I-7289, 42 punkt?).

38 Kaip Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punkt?; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 47 punkt?; 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépít?*, C-392/09, Rink. p. I-8791, 34 punkt? bei min?to Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?* 43 punkt?).

39 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mok?tinio ar sumok?to PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tiksl? ar rezultat?, su sąlyga, kad pati ši veikla iš esmės 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?; min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 48 punkt? ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 24 punkt?).

40 Klausimas, ar mok?tinis PVM už ankstesnius arba v?lesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius buvo sumok?tas valstybės išdui, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?tą pirkimo PVM. Iš tiesų PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant nuo mokesčio, tiesiogiai taikomo ?vairi? kainos sudedam?j? dali? išlaidoms (žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 26 punkt?; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 54 punkt? ir min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 49 punkt?).

41 Antra, reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 71 punkt?; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 36 punkt? ir 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch*, C-504/10, Rink. p. I-10853, 50 punkt?). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 32 punkt?; min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 68 punkt? ir min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punkt?).

42 Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jeigu atsižvelgiant ? objektyvius rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Fini H* 33 ir 34 punktus; min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 55 punkt? ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *Véleclair*, C-414/10, 32 punkt?).

43 Tačiau, kiek tai susiję su pagrindine byla, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad negin?ijama, jog ieškovas pagrindinėje byloje, norintis pasinaudoti teise ? atskait?, yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, ir kad paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagręsti šią teisę, šio ieškovo panaudotos jo paties apmokestinamiems sandoriams.

44 Be to, remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pateikti klausimai pagręsti prielaidomis, kad, pirma, siekiant pagręsti teisę ? atskait? nurodytas sandoris yra ?vykdytas ir, antra, šioje sąskaitoje fakt?roje nurodyti visi pagal Direktyvą 2006/112 reikalaujami duomenys, o tai reiškia, kad ?vykdytos šioje direktyvoje numatytos materialios ir formalios sąlygos, kad atsirastų teisė ? atskait? ir būtų galima ja pasinaudoti. Visų pirma pažym?tina, jog nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodoma, kad ieškovas pagrindinėje byloje pats

dalyvavo suk?iaujant, pavyzdžiui, pateikiant klaidingas deklaracijas ar išrašant neteisingas s?skaitas fakt?ras.

45 Šiomis aplinkyb?mis apmokestinamajam asmeniui gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait? tik remiantis teismo praktika, suformuluota pagal min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 56–61 punktus, pagal kur? atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus turi b?ti nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos, d?l kuri? norima pasinaudoti teise ? atskait?, žinojo ar gal?jo žinoti, kad šis sandoris susij?s su tiek?jo ar kito ?kio subjekto ankstesniame etape atliktu suk?iavimu.

46 Iš ties? apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas preki? jis dalyvavo su suk?iavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti Direktyv? 2006/112 turi b?ti laikomas suk?iaujant dalyvaujan?iu asmeniu, neatsižvelgiant ? tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas jo vykdomiems apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, ar ne (žr. min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 56 punkt?).

47 Ta?iau su šioje direktyvoje numatyta teis?s ? atskait? sistema, priminta šio sprendimo 37–40 punktuose, nesuderinama su sankcijos taikymu atsisakant suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, jog atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo atliekamu suk?iavimu ar kad kitas ankstesnis ar v?lesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandin?s dalis, susij?s su suk?iavimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Optigen ir kt.* 52 ir 55 punktus ir *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus).

48 Iš ties? atsakomyb?s be kalt?s nustatymas viršyt? tai, kas b?tina siekiant apsaugoti valstyb?s išdo teises (šiuo klausimu žr. 2006 m. geguž?s 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, Rink. p. I-4191, 32 punkt? ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rink. p. I-771, 23 punkt?).

49 Atsižvelgiant ? tai, kad atsisakymas suteikti teis? ? atskait? pagal šio sprendimo 45 punkt? yra išimtis iš pagrindinio principo, kur? sudaro ši teis?, taikymo, mokes?i? institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius ?rodymus, leidžian?ius daryti išvad?, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar gal?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, susij?s su tiek?jo ar kito ?kio subjekto, dalyvaujan?io tiekimo grandin?je, atliekamu suk?iavimu.

50 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? byloje C-142/11 pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsn?, 168 straipsnio a punkt?, 178 straipsnio a punkt?, 220 straipsnio 1 punkt? ir 226 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teis? iš jo mok?tinos PVM sumos atskaityti mok?tin? ar sumok?t? mokes?io sum? už jam suteiktas paslaugas d?l to, kad s?skait? fakt?r? už šias paslaugas išraš?s asmuo ar vienas iš jam paslaugas teikusi? asmen? padar? pažeidim?, šiai institucijai nenusta?ius, atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teis? ? atskait?, susij?s su šio s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens ar kito ?kio subjekto ankstesniame paslaug? teikimo grandin?s etape atliktu suk?iavimu.

D?l byloje C-80/11 pateikt? klausim?

51 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsn?, 168 straipsnio a punkt?, 178 straipsnio a punkt?, ir 273 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? institucija atsisako suteikti teis? ? atskait? d?l to, kad

apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar s?skait? fakt?r? u? prekes, d?l kuri? prašoma suteikti teis? ? atskait?, išraš?s asmuo turi apmokestinamojo asmens status?, ar turi atitinkam? preki? ir gali jas tiekti bei ar ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti PVM, arba d?l to, kad šis apmokestinamasis asmuo, be šios s?skaitos fakt?ros, neturi joki? kit? dokument?, galin?i? ?rodyti, kad egzistuoja šios aplinkyb?s.

52 Šiuo atžvilgiu iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir, be kita ko, iš pirmojo klausimo matyti, jog byloje C-80/11 pateikti klausimai, kaip ir pateikti byloje C-142/11, pagr?sti prielaida, kad Direktyvoje 2006/112 numatytos materialios ir formalios s?lygos pasinaudoti teise ? atskait? yra ?vykdytos, be kita ko, s?lyga, pagal kuri? reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo tur?t? s?skait? fakt?r?, patvirtinan?i? faktin? preki? tiekim? ir atitinkan?i? šios direktyvos reikalavimus. Taigi, atsižvelgiant ? šio sprendimo 50 punkte pateikt? atsakym?, kuris taip pat taikomas ir preki? tiekimo atveju, gali b?ti atsisakoma suteikti teis? ? atskait? tik tada, kai objektyviais ?rodymais patvirtinama, kad suinteresuotasis asmuo žinojo ar gal?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teis? ? atskait?, susij?s su tiek?jo ar kito ?kio subjekto ankstesniame tiekimo grandin?s etape atliktu suk?iavimu.

53 Pagal Teisingumo Teismo praktik? ?kio subjektai, ?m?si bet kokios priemon?s, kurios gali b?ti iš j? pagr?stai reikalaujama, kad b?t? užtikrinta, jog j? sandoriai n?ra ?traukti ? suk?iavim? PVM srityje ar kitok? suk?iavim?, privalo tur?ti galimyb? pasikliauti ši? sandori? teis?tumu be rizikos prarasti savo teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM (žr. min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 51 punkt?).

54 Ta?iau S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas imt?si bet koki? priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama, jog ?sitikint?, kad jo sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 65 ir 68 punktus; min?to Sprendimo *Netto Supermarkt* 24 punkt? ir 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, Rink. p. I-14191, 25 punkt?).

55 Be to, pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirm? pastraip? valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos b?tinios užtikrinti teising? PVM surinkim? ir išvengti suk?iavimo.

56 Ta?iau net jei šia nuostata valstyb?ms nar?ms suteikiama tam tikra veiksm? laisv? (žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, 23 punkt?), pagal šio straipsnio antr? pastraip? šia galimybe negali b?ti naudojamosi siekiant nustatyti papildom? s?skait? fakt?r? išrašymo pareig? prie jau nustatyt? šios direktyvos XI antraštin?s dalies „Apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? prievol?s“ 3 skyriuje „S?skaita fakt?ra“, vis? pirma jo 226 straipsnyje.

57 Be to, priemon?s, kurias valstyb?s nar?s gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn?, siekdamos užtikrinti teising? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo, neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Tod?l jos neturi b?ti naudojamos taip, kad d?l j? sistemingai b?t? abejojama teise ? PVM atskait?, tod?l ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (šiuo klausimu, be kita ko, žr. min?t? sprendim? *Gabalfafrisa ir kt.* 52 punkt?; *Halifax ir kt.* 92 punkt?; 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-10385, 49 punkt? ir min?to Sprendimo *Dankowski* 37 punkt?).

58 Kalbant apie pagrindin?je byloje nagrin?jamas nacionalines priemones, reikia pažym?ti, kad PVM ?statyme nustatytos ne konkre?ios pareigos, o 44 straipsnio 5 dalyje tik numatyta, kad negali b?ti suabejota teis?mis, susijusiomis su apmokestinam?j? asmen?, kurie s?skaitoje fakt?roje nurodyti kaip pirk?jai, apmokestinimu, kai šie, kiek tai susij? su apmokestinimo momentu, ?m?si

vis? b?tin? apdairumo priemoni?, atsižvelgdami ? preki? tiekimo ar paslaug? teikimo aplinkybes.

59 Šiomis aplinkybomis iš šio sprendimo 53 ir 54 punktuose nurodytos teismo praktikos matyti, kad nagrin?jamu atveju priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise atskaityti PVM, siekiant užtikrinti, kad jo sudaryti sandoriai nesuj? su ?kio subjekto ankstesniame etape vykdytu suk?iavimu, nustatymas iš esm?s priklauso nuo šio konkretaus atvejo aplinkybi?.

60 Žinoma, kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, apdairus ?kio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali b?ti ?pareigojamas pasidom?ti kitu ?kio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimum?.

61 Ta?iau mokes?i? administratorius iš apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise ? PVM atskait?, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar s?skait? fakt?r? už prekes ir paslaugas, d?l kuri? prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens status?, taip pat atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mok?ti PVM, kad užtikrint?, jog tiek?jai nedaryt? pažeidim? ar nesuk?iaut?, ir, antra, tur?ti tai patvirtinan?ius dokumentus.

62 Iš ties? mokes?i? institucijos iš esm?s turi atlikti reikalingus apmokestinam?j? asmen? patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir suk?iavim? PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar suk?iavus.

63 Pagal Teisingumo Teismo praktik? valstyb?s nar?s privalo patikrinti apmokestinam?j? asmen? deklaracijas, j? s?skaitas ir kitus svarbius dokumentus (žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C-132/06, Rink. p. I-5457, 37 punkt? ir 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski*, C-188/09, Rink. p. I-7639, 21 punkt?).

64 D?l to Direktyvoje 2006/112, konkre?iai kalbant, jos 242 straipsnyje, nustatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui tvarkyti apskait? išsamiai, kad mokes?i? administratorius gal?t? taikyti ir patikrinti PVM. Siekiant palengvinti šios užduoties atlikim? šios direktyvos 245 ir 249 straipsniuose numatyta kompetenting? institucij? teis? patikrinti s?skaitas fakt?ras, kurias apmokestinamasis asmuo privalo saugoti pagal šios direktyvos 244 straipsn?.

65 Tuo remiantis darytina išvada, kad d?l rizikos atsisakyti suteikti teis? ? atskait? apmokestinamiesiems asmenims taikydamas šio sprendimo 61 punkte išvardytas priemonės mokes?i? administratorius, pažeisdamas šias nuostatas, apmokestinamiesiems asmenims perkelt? savo pareig? kontroliuoti.

66 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? byloje C-80/11 pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsn?, 168 straipsnio a punkt?, 178 straipsnio a punkt? ir 273 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? institucija atsisako suteikti teis? ? atskait? d?l to, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar s?skait? fakt?r? už prekes, d?l kuri? prašoma leisti pasinaudoti teise ? atskait?, išraš?s asmuo turi apmokestinamojo asmens status?, taip pat turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir ar ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti PVM, arba d?l to, kad šis apmokestinamasis asmuo, be šios s?skaitos fakt?ros, neturi kit? dokument?, galin?i? ?rodyti, kad egzistuoja šios aplinkyb?s, nors ?vykdytos materialios ir formalios Direktyvoje 2006/112 numatytos s?lygos pasinaudoti teise ? atskait?, ir kai apmokestinamasis asmuo neturi ?rodym?, pateisinan?i? ?tarimus, kad šis s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo daro pažeidimus ar suk?iauja.

D?l bylin?jimosi išlaid?

67 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167 straipsn?, 168 straipsnio a punkt?, 178 straipsnio a punkt?, 220 straipsnio 1 punkt? ir 226 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teis? iš jo mok?tin?s prid?tin?s vert?s mokes?io sumos atskaityti mok?tin? ar sumok?t? mokes?io sum? už jam suteiktas paslaugas d?l to, kad s?skait? fakt?r? už šias paslaugas išraš?s asmuo ar vienas iš jam paslaugas teikusi? asmen? padar? pažeidim?, šiai institucijai objektyviais ?rodymais nepatvirtinus, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teis? ? atskait?, susij?s su šio s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens ar kito ?kio subjekto ankstesniame paslaug? teikimo grandin?s etape atliktu suk?iavimu.**

2. **Direktyvos 2006/112 167 straipsn?, 168 straipsnio a punkt?, 178 straipsnio a punkt? ir 273 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? institucija atsisako suteikti teis? ? atskait? d?l to, kad apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar s?skait? fakt?r? už prekes, d?l kuri? prašoma leisti pasinaudoti teise ? atskait?, išraš?s asmuo turi apmokestinamojo asmens status?, taip pat turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir ar ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, arba d?l to, kad šis apmokestinamasis asmuo, be šios s?skaitos fakt?ros, neturi kit? dokument?, galin?i? ?rodyti, kad egzistuoja šios aplinkyb?s, nors ?vykdytos materialios ir formalios Direktyvoje 2006/112 numatytos s?lygos pasinaudoti teise ? atskait?, ir kai apmokestinamasis asmuo neturi ?rodym?, pateisinan?i? ?tarimus, kad šis s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo daro pažeidimus ar suk?iauja.**

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.