

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. spalio 22 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji direktyva – Teisės atskaita – Atsisakymas – Pardavimas, vykdytas neegzistuojančiu laikomo subjekto“

Byloje C-277/14

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

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2002 m. gegužės 7 d.

Tarybos direktyva 2002/38/EB (OL L 128, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 41, toliau – Šeštoji direktyva), aiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek* (toliau – *PPUH Stehcamp*) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (Lodžio mokesčių inspekcijos direktorius) ginčą dėl pastarojo atsakymo leisti taikyti teisę perkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), *PPUH Stehcamp* sumokėto už įvairiais laikomus sandorius, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kokia ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

5 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

6 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Toliau pateiktos sąvokos vartojamos taip:

a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinose sąlygose;

b) Mokestis tampa „apskaituotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaituotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>“

7 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį „teisė atskaitą atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituotinas“.

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

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

a) [PVM], apskaituotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir

suteiktas paslaugas.“

9 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto redakcijoje, kaip išdėstyta jos 28f straipsnio 2 punkte, numatyta: kad galėtų pasinaudoti teise ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo, kai atskaitoma vadovaujantis šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis, turėti pagal minėtos direktyvos 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą.

10 Šio 22 straipsnio, kuris yra tos pačios direktyvos XIII antraštinėje dalyje „Apmokestinamoji vertė“, 1 dalies a punkto, 3 dalies b punkto, 4 dalies a punkto ir 5 dalies redakcijoje, kaip ji išdėstyta 28h straipsnyje, nustatyta:

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

<...>

3.

<...>

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

- išrašymo data,
- individualus vienos ar kelių serijų eilės numeris, identifikuojantis sąskaitą faktūrą,
- PVM identifikavimo numeris, nurodytas 1 dalies c punkte, pagal kurį apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ir teikia paslaugas,
- kai klientas atsako už mokesčio sumokėjimą dėl tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų arba dėl prekių, kurios jam buvo tiekiamos kaip nurodyta 28c straipsnio A skirsnio, 1 dalies c punkte nurodytas PVM identifikavimo numeris, pagal kurį jam buvo tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos,
- apmokestinamojo asmens ir jo kliento vardas, pavardė ir adresas,
- tiekiamų prekių kiekis ir rūšis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis,
- data, kada patiektos prekės arba suteiktos paslaugos arba data, kada atliktas apmokėjimas pagal sąskaitą, nurodytas a punkto antrojoje pastraipoje, jei tai būtų galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos,
- apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar atleidimas nuo mokesčio, kiekvieno vieneto kaina be mokesčio ir nuolaidos arba sumokėto mokesčio grąžinimas, jei jie neįskaičiuoti ? vieneto kainų,
- taikomas PVM tarifas,
- mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra, kuriai esant ši direktyva nereikalauja to nurodyti,

<...>

4.

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

<...>

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

Lenkijos teisė

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

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

13 Minėto įstatymo 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

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

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

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

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

16 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos 2004 m. balandžio 27 d. Finansų ministro įsakymo dėl Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo kai kurių nuostatų įgyvendinimo (Dz. U., Nr. 97, 970 pozicija, toliau – 2004 m. balandžio 27 d. įsakymas) redakcijos 14 straipsnio 2 dalies 1 punkto a papunktyje numatyta, kad kai prekių arba paslaugų pardavimas pateisinamas

s?skaitomis fakt?romis arba patikslintomis s?skaitomis fakt?romis, kurias išraš? neegzistuojantis ?kio subjektas arba ?kio subjektas, kuris neturi teis?s išrašyti s?skait? fakt?r? arba patikslint? s?skait? fakt?r? (toliau – neegzistuojantis ?kio subjektas), d?l ši? s?skait? fakt?r? ir muitin?s dokument? neatsiranda nei teis? sumažinti mok?tin? mokest?, nei teis? susigr?žinti sumok?t? pirkimo mokest?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

17 2004 m. *PPUH Stehcemp* kelet? kart? pirko dyzelinio kuro, kur? naudojo savo ekonominei veiklai. Su šiais kuro pirkimais susijusias s?skaitas fakt?ras išraš? *Finnet sp. z o.o.* (toliau – *Finnet*). *PPUH Stehcemp* atskait? PVM, sumok?t? perkant kur?.

18 Po mokestinio patikrinimo 2012 m. balandžio 5 d. sprendimu mokes?i? administratorius neleido atskaityti šio PVM, nes s?skaitas fakt?ras, susijusias su min?tu kuro pirkimu, išraš? neegzistuojantis ?kio subjektas.

19 2012 m. geguž?s 29 d. sprendimu Lodz?s mokes?i? inspekcijos direktorius patvirtino š? sprendim?, remdamasis tuo, kad *Finnet* pagal 2004 m. balandžio 27 d. ?sakyme numatytus kriterijus tur?jo b?ti laikoma neegzistuojan?iu ?kio subjektu, negalin?iu tiekti preki?. Konstatavimas d?l *Finnet* neegzistavimo buvo pagr?stas keliais elementais, vis? pirma tuo, kad bendrov? nebuvo ?registruota kaip PVM mokes?i? mok?toja, neteik? mokes?i? deklaracij? ir nemok?jo mokes?i?. Be to, min?ta bendrov? neskelb? savo metini? ataskait? ir netur?jo leidimo prekiauti skystu kuru. ?moni? registre kaip jos buvein? nurodytas pastatas buvo apleistas ir jame buvo ne?manoma vykdyti jokios ekonomin?s veiklos. Galiausiai bet koks bandymas susisiekti su *Finnet* arba asmeniu, kuris ?moni? registre nurodytas kaip direktorius, buvo nes?kmingas.

20 *PPUH Stehcemp* apskund? 2012 m. geguž?s 29 d. Lodz?s mokes?i? inspekcijos direktoriaus sprendim? *Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi* (Lodz?s vaivadijos administracinis teismas). Šis skundas buvo atmestas d?l to, kad *Finnet* buvo neegzistuojantis ?kio subjektas pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandori? dien? ir kad *PPUH Stehcemp* ne?rod? protingo r?pestingumo, nes nepatikrino, ar sandoriais buvo suk?iaujama.

21 *PPUH Stehcemp* pateik? kasacin? skund? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) ir r?m?si PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies 1 punkto a papunk?io, siejamo su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi, pažeidimu.

22 Gr?sdoma kasacin? skund? *PPUH Stehcemp* nurod?, kad teis?s ? atskait? nesuteikimas s?žiningam apmokestinamajam asmeniui prieštarauja PVM neutralumo principui. Taigi ji iš *Finnet* gavo registracijos dokumentus, kuriuose buvo nurodyta, kad ši bendrov? buvo teis?tai veikiantis ?kio subjektas, t. y. išraš? iš ?moni? registro, mokes?i? mok?tojo kodo suteikimo dokument? ir statistikos identifikacijos numerio suteikimo pažym?.

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi d?l Teisingumo Teismo praktikoje teikiamos svarbos apmokestinamojo asmens s?žiningumui taikant teis? ? PVM atskait? (žr., be kita ko, sprendimus *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, EU:C:2006:16; *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446; *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373; *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549 ir nutartis *Forwards V*, C?563/11, EU:C:2013:125 ir *Jagie??o*, C?33/13, EU:C:2014:184). Jis mano, kad d?l apmokestinamojo asmens s?žiningumo negali atsirasti teis? ? PVM atskait?, jei n?ra ?gyvendintos šios teis?s materialiosios s?lygos. Vis? pirma jis klausia, ar preki? pirkimas gali b?ti laikomas preki? tiekimu, jei su šiuo sandoriu susijusioje s?skaitoje fakt?roje nurodytas neegzistuojantis ?kio subjektas ir ne?manoma nustatyti aptariam? preki? tikrojo tiek?jo tapatyb?s. Iš ties? neegzistuojantis ?kio subjektas negali nei perduoti teis?s, kaip savininkui disponuoti prek?mis, nei priimti mok?jimo.

Šiomis aplinkybėmis mokesčių institucijos taip pat neturi vykdytino mokestinio reikalavimo, nes nėra mokėtino mokesčio.

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

„1. Ar <...> [Šeštosios direktyvos] 2 straipsnio 1 punktą, 4 straipsnio 1 ir 2 dalis, 5 straipsnio 1 dalį ir 10 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad veiksmas, atliktas tokiomis aplinkybėmis kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, kai nei apmokestinamasis asmuo, nei mokesčių institucijos negali nustatyti tikrojo prekės tiekėjo tapatybės, yra prekės tiekimas?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, 18 straipsnio 1 dalies a punktą ir 22 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias tokiomis aplinkybėmis kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje pagrindinėje byloje apmokestinamasis asmuo negali atskaityti mokesčio todėl, kad saskaitytą faktūrą išrašė subjektas, kuris nebuvo tikrasis prekės tiekėjas, ir neturi galimybės nustatyti tikrojo prekės tiekėjo tapatybės bei pareigoti jį sumokėti mokestį ar nustatyti asmenį, kuris turi išrašyti saskaitytą faktūrą pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą?“

Dėl prejudicinių klausimų

25 Klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiks teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos nuostatos aiškinamos taip, kad jomis draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę mokėtino arba sumokėto PVM už jam patiektas prekes atskaityti, nes saskaityta faktūra buvo išrašyta tokio subjekto, kuris pagal šiose teisės nuostatose numatytus kriterijus turi būti laikomas neegzistuojančiu tokio subjekto, ir yra neįmanoma nustatyti tikrojo prekės tiekėjo tapatybės.

26 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaityti yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, jos iš esmės negalima riboti ir ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 37 ir 38 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką; Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 25 ir 26 punktus ir Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, EU:C:2013:297, 22 punktą).

27 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (žr. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, 24 punktą; Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 5 punktą; Nutarties *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, 27 punktą ir Nutarties *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, 25 punktą).

28 Kiek tai susiję su materialiosiomis sąlygomis, kurių reikalaujama, kad atsirastų teisė atskaityti, iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto matyti, jog, pirma, suinteresuotasis asmuo turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, turi būti naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir šios įsigytos prekės ar paslaugos turi būti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 punktą; Sprendimo *Tóth*,

C-324/11, EU:C:2012:549, 26 punktų; Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 29 punktų ir Nutarties *Jagie*, C-33/13, EU:C:2014:184, 27 punktų).

29 Dėl teisės? PVM atskaitų formalių? sąlygų Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti pagal šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą. Pagal šio 22 straipsnio 3 dalies b punktą sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodyta, be kita ko, PVM mokėtojo kodas, pagal kurį apmokestinamasis asmuo tiekia prekes, jo visas vardas ir pavardė, adresas ir tiekiamų prekių kiekis bei rūšis.

30 Kalbant apie pagrindinį bylą, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *PPUH Stehcamp*, kuri nori taikyti teisės? atskaitą, turi apmokestinamojo asmens, kaip jis suprantamas pagal Šeštąją direktyvą, statusą, kad ji faktiškai gavo aptariamąs prekes, t. y. kurį, kurios nurodytos *Finnnet* išrašytoje sąskaitose faktūrose, ir už jas sumokėjo ir kad ji šias prekes naudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams.

31 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi prielaida, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoje sąskaitoje faktūroje nurodytas sandoris nesuteikia teisės? sumokėti pirkimo PVM atskaitą, nes nors *Finnnet* ir buvo registruota?monio? registre, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės? nuostatose numatytus kriterijus šio kuro tiekimo dieną ši bendrovė turi būti laikoma neegzistuojančiu?kio subjektu. Anot šio teismo, šis neegzistavimas atsiranda būtų dėl to, kad *Finnnet* nebuvo registruota kaip PVM mokėtoja, neteikė mokesčių? deklaracijų ir neturėjo leidimo prekiauti skystu kuru. Be to, dėl kaip jos buvein? nurodyto pastato prastos būklės buvo ne?manoma vykdyti jokios ekonominės veiklos.

32 Manydamas, kad toks neegzistuojantis?kio subjektas negali nei tiekti prekių, nei išrašyti sąskaitos faktūros, susijusios su tokiu tiekimu pagal taikytinas Šeštosios direktyvos nuostatas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieina prie išvados, kad nebuvo tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šią direktyvą, nes tikrasis šių prekių tiekėjas taip pat negalėjo būti nustatytas.

33 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, prekių tiekėjo arba jo teisės? išrašyti sąskaitas faktūras egzistavimo kriterijaus, kaip antai matyti iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo? teisės? nuostatų, kaip jas aiškina nacionalinis teismas, nėra tarp teisės? atskaitų sąlygų, nurodytų šio sprendimo 28 ir 29 punktuose. Tačiau Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta, kad šis tiekėjas turi turėti apmokestinamojo asmens statusą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės? nuostatose, kaip jas aiškina nacionalinis teismas, nustatyti tiekėjo arba jo teisės? išrašyti sąskaitas faktūras egzistavimo kriterijai neturi prieštarauti reikalavimams, kurie išplaukia iš apmokestinamojo asmens statuso, kaip jis suprantamas pagal šias nuostatas.

34 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veikla, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Darytina išvada, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka apibrėžta plačiai, remiantis faktinėmis aplinkybėmis (žr. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 30 punktų).

35 Kalbant apie *Finnnet*, tokia ekonominė veikla negali būti atmesta atsižvelgiant į aplinkybes, susijusias su pagrindinėje byloje nagrinėjamo kuro tiekimu. Šia išvada negali būti abejojama remiantis aplinkybe, kurią pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad dėl pastato, kuriame yra *Finnnet* buvein?, prastos būklės negalima jokia ekonominė veikla, nes toks negiginėjamas faktas nepaneigia to, jog ši veikla galėjo būti vykdoma kitose vietose nei?monės? buvein?. Konkrečiai kalbant, kai nagrinėjama ekonominė veikla apima prekių tiekimą, vykdytus per kelis vienas po kito einančius pardavimus, pirmasis šių prekių pirkėjas ir perpardavėjas gali

tiesiog nurodyti pirmajam pardavėjui nuvežti aptariamas prekes tiesiai antrajam pirkėjui (žr. Nutarties *Forwards V*, C?563/11, EU:C:2013:125, 34 punkt? ir Nutarties *Jagie??o*, C?33/13, EU:C:2014:184, 32 punkt?) ir neb?tinai pats tur?ti sand?liavimo ir transportavimo priemoni?, b?tin? nagrin?jamoms prek?ms tiekti.

36 Taip pat d?l to, kad per administracines proced?ras nebuvo ?manoma susiekti su *Finnet* arba su asmeniu, kuris ?moni? registre nurodytas kaip jos direktorius, negalima automatiškai prieiti prie išvados (nes bandyta susisiekti prieš pagrindin?je byloje nagrin?jamus tiekimus arba po j?), kad ši? tiekim? dien? nevykdyta ekonomin? veikla.

37 Be to, iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dali? matyti, kad apmokestinamojo asmens statusas priklauso nuo kokio nors administracijos išduoto leidimo ar licencijos siekiant vykdyti ekonomin? veikl? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 30 punkt?).

38 Tiesa, šios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad bet kuris apmokestinamasis asmuo praneša apie savo, kaip apmokestinamojo asmens, veiklos pradži?, pakeitim? ar nutraukim?. Ta?iau, nepaisant tokio pranešimo svarbos PVM sistemos tinkamam veikimui, tai negali b?ti papildoma s?lyga, kurios reikalaujama, kad b?t? pripaž?stamas apmokestinamojo asmens statusas, kaip jis suprantamas pagal tos pa?ios direktyvos 4 straipsn?, nes šis 22 straipsnis ?tvirtintas jos XIII antraštin?je dalyje „Asmen?, privalan?i? mok?ti mokes?, prievol?s“ (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 31 punkt?).

39 Darytina išvada, kad šis statusas taip pat neturi priklausyti nuo iš min?to 22 straipsnio 4 ir 5 dali? kylan?i? apmokestinamojo asmens pareig? teikti mokes?i? deklaracijas ir mok?ti PVM. A *fortiori* apmokestinamojo asmens statuso pripažinimui negali b?ti taikoma pareiga skelbti savo metines ataskaitas arba tur?ti leidim? prekiauti kuru, nes šios pareigos nenumatytos Šeštojoje direktyvoje.

40 Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad tai, jog preki? tiek?jas galb?t ne?vykdy? pareigos pranešti apie savo apmokestinamos veiklos pradži?, negali paneigti suteikt? paslaug? gav?jo teis?s ? atskait?, kiek tai susij? su jo sumok?tu PVM. Tod?l šis preki? gav?jas turi teis?s ? atskait?, net jei tiek?jas yra apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?registruotas kaip PVM mok?tojas, kai už patiektas prekes išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodyti visi Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte reikalaujami duomenys, ypa? duomenys, reikalingi šias s?skaitas fakt?ras išrašiusiam asmeniui ir ši? preki? r?šiai nustatyti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Dankowski*, C?438/09, EU:C:2010:818, 33, 36 ir 38 punktus ir Sprendimo *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 32 punkt?).

41 Teisingumo Teismas pri?jo prie išvados, kad mokes?i? institucijos negali atsisakyti suteikti teis?s ? atskait? d?l to, kad s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo nebeturi individualaus verslininko veiklos licencijos, be to, teis?s naudoti savo mokes?i? mok?tojo kodo, kai šioje s?skaitoje fakt?roje yra visi duomenys, nurodyti min?to 22 straipsnio 3 dalies b punkte (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 33 punkt?).

42 Nagrin?jamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad s?skaitose fakt?rose, susijusiose su pagrindin?je byloje nagrin?jamais sandoriais, pagal min?t? nuostat? buvo nurodyta, be kita ko, patiekt? preki? r?šis ir mok?tino PVM suma, taip pat *Finnet* pavadinimas, jos mokes?i? mok?tojo kodas ir buvein?s adresas. Taigi remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nurodytomis ir šio sprendimo 31 punkte glaustai pateiktomis aplinkyb?mis negalima daryti išvados, kad *Finnet* netur?jo apmokestinamojo asmens statuso, tod?l negalima neleisti *PPUH Stehcemp* pasinaudoti teise ? atskait?.

43 Be to, reikia pridurti, kad, kalbant apie pagrindin?je byloje nagrin?jam? kuro tiekim?, šio

sprendimo 28 punkte nurodytos kitos teisės? atskait? materialiosios sąlygos taip pat buvo? gyvendintos, neatsižvelgiant? galim? *Finnet* neegzistavim? pagal 2004 m. balandžio 27 d. sakym?.

44 Iš ties? „preki? tiekimo“ sąvoka, tvirtinta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje, susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savinink? (žr., be kita ko, Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, EU:C:1990:61, 7 punkt? ir Sprendimo *Dixons Retail*, C?494/12, EU:C:2013:758, 20 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?); dėl to, kad *Finnet* galimai netur?jo teisės teis?tai disponuoti pagrindinėje byloje nagrin?jamomis prekėmis, negalima paneigti ši? prekii? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal ši? nuostat?, nes šios prekės buvo faktiškai perduotos *PPUH Stehcemp*, kuri jas naudojo savo apmokestinamiesiems sandoriams.

45 Be to, PVM, kur? *PPUH Stehcemp* faktiškai sumok?jo už pagrindinėje byloje nagrin?jam? kur?, kaip tai matyti iš Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje esan?i? duomen?, taip pat buvo „apskai?iuotas ar sumok?tas“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies, a punkt?. Iš ties? iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokest?, tiesiogiai taikom? ?vairi? kainos sudedam?j? dali? išlaidoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, EU:C:2006:16, 54 punkt?; Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 49 punkt? ir Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 28 punkt?). Taigi klausimas, ar už ankstesnius arba v?lesnius atitinkam? prekii? pardavimo sandorius mok?tinas PVM buvo sumok?tas valstybės išdui, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, EU:C:2006:16, 54 punkt? ir Sprendimo *Véleclair*, C?414/10, EU:C:2012:183, 25 punkt?).

46 Vadinas, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad atsižvelgdamas ? pagrindinė? bylos faktines aplinkybes prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad pagrindinėje byloje nagrin?jami sandoriai buvo ?vykdyti ne *Finnet*, o kito ?kio subjekto, kurio ne?manoma nustatyti, todėl mokes?i? institucijos negal?jo išieškoti mokes?io, susijusio su šiais sandoriais.

47 Atsižvelgiant ? tai, reikia priminti, kad kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Todėl nacionalinė? institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant (žr. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 35 ir 37 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik? ir Sprendimo *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, 26 punkt?).

48 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats suk?iauja mokes?i? srityje, taip pat tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas prekii? ar paslaug? dalyvavo su suk?iavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi tokiomis aplinkybėmis jis turi būti laikomas dalyvaujan?iu suk?iaujant, neatsižvelgiant ? tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (žr. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 38 ir 39 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik? ir Sprendimo *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, 27 punkt?).

49 Tačiau kai ?vykdytos Šeštojoje direktyvoje numatytos materialiosios ir formaliosios sąlygos, kad atsirast? teis? ? atskait? ir būtų galima ja pasinaudoti, su šioje direktyvoje numatyta teisės? atskait? sistema nesuderinama taikyti sankcij? 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. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, EU:C:2006:16; 51, 52 ir 55 punktus; Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 44–46 ir 60 punktus ir Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, 44, 45 ir 47 punktus).

50 Nusta?iusi, kad s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo dalyvavo suk?iaujant arba padar? pažeidim?, kompetentinga mokes?i? institucija, atsižvelgdama ? objektyvius ?rodymus ir nereikalaudama iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinim?, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, yra susij?s su suk?iavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 45 punkt? ir Sprendimo *LVK – 56*, C?643/11, EU:C:2013:55, 64 punkt?).

51 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? (žr. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 59 punkt? ir Nutarties *Jagie??o*, C?33/13, EU:C:2014:184, 37 punkt?).

52 Nors toks apmokestinamasis asmuo, kai mato požymius, kuriais remiantis b?t? galima ?tarti esant pažeidim? ar suk?iaujant, gal?t? b?ti ?pareigojamas prašyti informacijos iš ?kio subjekto, iš kurio jis ketina pirkti preki? arba paslaug? tam, kad ?sitikint? jo patikimumu, 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 atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti, taip pat vykdo savo pareigas deklaruoti bei mok?ti PVM, kad ?sitikint?, jog tiek?jai nedaro pažeidim? ar nesuk?iauja, antra, tur?ti tai patvirtinan?ius dokumentus (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 ir 61 punktus; Sprendimo *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 49 punkt? ir Nutarties *Jagie??o*, C?33/13, EU:C:2014:184, 38 ir 39 punktus).

53 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos nuostatos aiškintinos taip, kad jomis draudžiamos tokios nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, pagal kurias atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? ? mok?tino arba sumok?to PVM už jam patiektas prekes atskait?, nes s?skaita fakt?ra buvo išrašyta ?kio subjekto, kuris pagal šiose teis?s nuostatose numatytus kriterijus turi b?ti laikomas neegzistuojan?iu ?kio subjektu, ir yra ne?manoma nustatyti tikrojo preki? tiek?jo tapatyb?s, nebent atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus ir nereikalaujant iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinim?, kurie jam nepriklauso, yra nustatyta, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris yra susij?s su suk?iavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

54 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

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, iš dalies pakeistos 2002 m. geguž?s 7 d. Tarybos direktyva

2002/38/EB, nuostatos aiškintinos taip, kad jomis draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kuriose atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teisė mokėtino arba sumokėto pridėtinės vertės mokesčio už jam patiektas prekes atskaitą, nes sėskaita faktūra buvo išrašyta tokio subjekto, kuris pagal šiose teisės nuostatose numatytus kriterijus turi būti laikomas neegzistuojančiu tokio subjektu, ir yra neįmanoma nustatyti tikrojo prekės tiekėjo tapatybės, nebent atsižvelgiant į objektyvius rodymus ir nereikalaujant iš sėskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimą, kurie jam nepriklauso, yra nustatyta, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris yra susijęs su sukaviavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudiciną sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.