

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gruodžio 9 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnis – Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą – Materialinis teisės į atskaitą sąlygos – Teikėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusas – Įrodinėjimo pareiga – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą, kai tikrasis teikėjas nebuvo nustatytas – Sąlygos“

Byloje C-154/20

dėl *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2020 m. kovo 11 d. nutartimi, kurių Teisingumo Teismas gavo 2020 m. kovo 31 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Kemwater ProChemie s. r. o.**

prieš

**Odvolací finanční ředitelství**

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro dešimtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai I. Jarukaitis (pranešėjas) ir M. Ilešič,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Rozehnal,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vlášil,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir R. Kissné Berta,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir M. Salyková,

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

priima šį

## Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 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, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) i?ai?kinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Kemwater ProChemie s. r. o.* ir *Odvolačí finan?ní ?editelství* (Apeliacin? finans? direkcija, ?ekijos Respublika) (toliau – Finans? direkcija) gin?? d?l atsisakymo suteikti teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), sumok?to už reklamos paslaug? teikim? 2010 ir 2011 m., atskait?.

## Teisinis pagrindas

### S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„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) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5 Šios direktyvos 178 straipsnyje ?tvirtinta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait?- fakt?r?;

<...>“

6 Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.“

7 Šios direktyvos 287 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės, kurios ES stojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinį apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal į stojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą:

<...>

7) čekija: 35 000 EUR;

<...>“

### **Čekijos teisė**

8 Pagal *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 235/2004) 6 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas čekijos Respublikoje įsisteigęs asmuo, kurio apyvarta per paskutinius dvylika mėnesių iš eilės viršija 1 000 000 čekijos kronų (CZK) (apie 39 250 eurų), išskyrus asmenį, kuris vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius be teisės atskaitai.

9 Šio įstatymo 29 straipsnyje tvirtintos nuostatos, kuriomis perkeliamas Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktas.

10 Šio įstatymo 72 ir 73 straipsniuose apibrėžtos teisės PVM atskaitai lygos. Pagal šiuos straipsnius PVM mokėtojas turi teisę atskaityti pirkimo PVM, kuris turi atitikti apmokestinamojo asmens deklaruotą pardavimo mokestį, todėl negalima pasinaudoti teise atskaitai, nesant pareigos taikyti pardavimo mokestį.

11 To paties įstatymo 94a straipsnio 1 dalyje numatyta, kad registruotą buveinį ar padalinį čekijos Respublikoje turintis apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo ar vykdys sandorius, suteikiančius teisę atskaitai, gali sūregistruoti.

12 Pagal *zákon č. 80/2009 Sb., dařový řád* (įstatymas Nr. 80/2009, kuriuo nustatomas Mokesčių procedūros kodeksas) 92 straipsnio 3 dalį apmokestinamasis asmuo rodo visas aplinkybes, kurias jis privalo nurodyti prastinėje mokesčių deklaracijoje, papildomoje mokesčių deklaracijoje ar kituose dokumentuose.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

13 Po 2012 m. balandžio 25 d. pradėto mokestinio patikrinimo už laikotarpį nuo 2010 m. rugpjūčio mėn. iki 2010 m. spalio mėn., 2011 m. balandžio mėn. ir 2011 m. rugpjūčio mėn. čekijos mokesčių institucija atsisakė suteikti *Kemwater ProChemie*, čekijos Respublikoje steigta komercinei bendrovei, teisę PVM, sumokėto už 2010 ir 2011 m. vykusiuose golfo turnyruose suteiktas reklamos paslaugas, atskaitai. Pagal mokesčių dokumentus šias paslaugas suteikė *Viasat Service s. r. o.* už 120 000 CZK (apie 4 708 EUR), skaitant 20 % PVM, už kiekvieną mokestinį laikotarpį.

14 Neabejodama dėl nagrinjamų paslaugų tikrumo čekijos mokesčių institucija konstatavo, kad bendrovės *Viasat Service* vadovas pareiškė, jog nežinojo, kad šias paslaugas teikė ši bendrovė, o *Kemwater ProChemie* savo ruožtu negalėjo rodyti, kad ši bendrovė tikrai yra minėtų paslaugų teikėja. Manydama, viena vertus, kad paslaugų teikėjo ar teikėjo tapatybė ir jo PVM mokėtojo statusas nebuvo nustatyti ir, kita vertus, kad nagrinjamų paslaugų mastas iš dalies buvo ginytinas, 2013 m. gruodžio 20 d. mokesčių institucija priėmė pranešimus apie mokėtiną mokestį, juose nustatė už kiekvieną mokestinį laikotarpį mokėtiną 20 000 CZK (apie 784 eurais) PVM ir paskyrė *Kemwater ProChemie* 4 000 CZK (apie 165 eurus) baudą už kiekvieną iš šių

laikotarpi?.

15 Kadangi Finansų direkcija atmetė *Kemwater ProChemie* skundą dėl šio pranešimo apie mokytiną mokestį, ši komisija kreipėsi į *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas, čekijos Respublika), ir šis jos ieškinį patenkino. Remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija ir *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, čekijos Respublika) sprendimu šis teismas nusprendė, kad teisė atskaiti nepriklauso nuo rodymo, kad apmokestinamasis asmuo sigijo apmokestinamąjį paslaugų teikimą iš su šiuo teikimu susijusioje sferoje faktiškai nurodyto teikėjo ir kad rodymų, susijusių su šio teikimo realaus teikėjo tapatybe, nebuvimas turi lemiamą reikšmę tik tuo atveju, jei mokesčių administratorius rodo, kad šis sandoris susijęs su mokesčių sukėlimu, apie kurį apmokestinamasis asmuo, pasinaudodamas teise atskaiti, žinojo ar turėjo žinoti.

16 Finansų direkcija pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas).

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad jam kyla klausimas, ar galima atsisakyti suteikti teisę PVM atskaitai, motyvuojant tuo, kad realus paslaugų, kurių gavėjas naudojasi šia teise, teikėjas nebuvo nustatytas.

18 Šis teismas pažymi, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog, viena vertus, teisė PVM atskaitai siejama su sąlyga, kad apmokestinamojo sandorio gavėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris patiektas prekes ar suteiktas paslaugas naudojo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, kad šias prekes tiek ar paslaugas suteiktų kitas apmokestinamasis asmuo ir kad iš esmės negalima atsisakyti suteikti šios teisės, jei vykdytos šios sąlygos. Kita vertus, mokesčių administratorius nesuteikia apmokestinamajam asmeniui teisės atskaitai, kai jis, nereikalavdamas iš apmokestinamojo asmens rodyti kitas nuo jo nepriklausančias aplinkybes, rodo, kad sigydamas aptariamąs prekes ar paslaugas tas apmokestinamasis asmuo žinojo arba galėjo žinoti, jog dalyvauja sukėliaujant.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal čekijos teisę būtent apmokestinamajam asmeniui tenka pareiga rodyti, kad buvo laikytasi materialinio teisės PVM atskaitai sąlygų. Jis mano, kad tas pats reikalavimas kyla iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, ir pažymi, kad vien abejonų dėl teikėjo tapatybės neturėtų leisti mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę atskaitai, nes Direktyvoje 2006/112 s. voka „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžiama plačiai. Vis dėlto jis pažymi: kadangi čekijos Respublika taiko šios direktyvos 287 straipsnyje numatytą išimtį, negalima aiškiai nustatyti, kad materialioji teisė atskaitai sąlyga, susijusi su teikėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusu, yra vykdyta, jei tikrasis teikėjas nėra nustatytas.

20 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad yra prieštaravimas tarp, viena vertus, Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią teise atskaitai besiremiantis asmuo turi rodyti, kad buvo laikomasi materialinio šios teisės sąlygų, skaitant tai, kad prekes tiek ar paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo, ir, kita vertus, 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutarties *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nepaskelbta Rink. EU:C:2016:869), kuriuose nuspręsta, kad ši teisė turi būti pripažįstama, jei nerodomas dalyvavimas sukėliaujant, nors byloje, kurioje priimti šie sprendimai, tiekėjo ar teikėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusas nebuvo nustatytas.

21 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad būtina reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo rodytų, jog yra vykdytos materialinės teisės atskaitai sąlygos ne tik tada, kai nerodyta, kad tiekėjas ar teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, bet ir tuomet, kai, nors aišku, kad jis turi tokį statusą, šio tiekėjo ar teikėjo neįmanoma nustatyti. Jo

teigimu, jei būtų kitaip, materialioji teisė? atskaitė? s?lyga, susijusi su tiek?jo ar teik?jo, kaip apmokestinamojo asmens, statusu, negalėtų būti tiksliai nustatyta, jei valstybė narė taikė Direktyvos 2006/112 287 straipsnyje numatytą išimtį. Priešingas aiškinimas neatitiktų mokesčių neutralumo principo ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su apmokestinamajam asmeniui tenkančios teisės? atskaitė? materialinio s?lygų? vykdymo? rodymu, ir sudarytų s?lygas stambaus mokesčių? suk?iavimo atvejams, o juk kova su suk?iavimu yra šioje direktyvoje pripažintas tikslas.

22 Tokiomis aplinkybomis *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar su Direktyva 2006/112 <...> suderinama tai, kad teisė? pirkimo [PVM] atskaitė? priklauso nuo apmokestinamojo asmens pareigos? rodyti, kad jo? sigytas apmokestinamasis paslaugas jam suteiktų kitas konkretus apmokestinamasis asmuo?

2. Jei atsakymas? pirmąjį klausimą būtų teigiamas ir jei apmokestinamasis asmuo nevykdė šios pareigos? rodyti, ar galima atsisakyti suteikti jam teisė? pirkimo mokesčių? atskaitė? ne?rodžius, kad? sigydamas prekė? ar paslaugą? apmokestinamasis asmuo žinojo arba galėjo žinoti, kad dalyvauja suk?iaujant mokesčių? srityje?“

### **D?l prejudicinių klausimų?**

23 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad turi būti atsisakyta suteikti teisė? sumokėto pirkimo PVM atskaitė? ir mokesčių? administratorius neturi? rodyti, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo PVM srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo jis remiasi, siekdamas pagręsti teisė? atskaitė?, buvo susijęs su tokiu suk?iavimu, kai, nenustačius tikrojo atitinkamų prekė? tiek?jo ar paslaugų? teik?jo, šis apmokestinamasis asmuo nepateiktų? rodymo, kad tas tiek?jas ar teik?jas turėjo apmokestinamojo asmens statusą.

24 Reiktų priminti, kad teisė? PVM priklauso tiek nuo materialinio, tiek nuo formalinio s?lygų? laikymosi. D?l materialinio s?lygų? iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad atitinkamas asmuo galėtų pasinaudoti šia teise, jis, viena vertus, turi būti „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. Kita vertus, perkamas prekes ar paslaugas (kuriomis grindžiama teisė? atskaitė?) turi tiekti ar teikti kitas apmokestinamasis asmuo, o kai jos parduodamos, apmokestinamasis asmuo turi jas naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams. D?l pasinaudojimo teise? PVM atskaitė? tvarkos, kuri sutampa su formaliosiomis s?lygomis, šios direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą s?skaitę faktūrą (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 26 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Iš to matyti, kad už prekes ar paslaugas, d?l kurių? gyvendinama teisė? PVM atskaitė?, išrašytoje s?skaitoje faktūroje teik?jo ar tiek?jo nurodymas yra formalioji s?lyga pasinaudoti šia teise. Vis dėlto, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas,? ekijos, Ispanijos ir Vengrijos vyriausybės, prekė? tiek?jo ar paslaugų? teik?jo, kaip apmokestinamojo asmens, statusas priklauso materialiniams s?lygoms (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 27 punktą).

26 D?l tikrojo prekė? tiek?jo ar paslaugų? teik?jo nenustatymo pasekmė? reikia priminti, kad atskaitos tvarkos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdančios ekonominę veiklą? sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant? šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*

, C?281/20, EU:C:2021:910, 30 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, atskaityti mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už j? ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kart? yra nusprend?s Teisingumo Teismas, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama, jeigu apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, laikosi tam nustatyt? materialini? ir formali?j? reikalavim? arba s?lyg? (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Nors pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirm? pastraip? valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas, nei šioje direktyvoje numatytos, prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, valstybi? nari? nustatytos priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Vadinas, jos neturi b?ti naudojamos taip, kad d?l j? b?t? sistemiškai atimama galimyb? pasinaudoti teise ? PVM atskait?, taigi, ir pažeistas PVM neutralumas (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Teisingumo Teismas nusprend?, jog pagal pagrindin? PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? sumok?to pirkimo PVM atskait?, jeigu materialin?s s?lygos ?vykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formali?j? s?lyg? (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Galiausiai, kai mokes?i? administratorius turi reikiam? duomen? nustatyti, kad materialin?s s?lygos yra ?vykdytos, jis neturi, kiek tai susij? su apmokestinamojo asmens teise atskaityti min?t? mokest?, nustatyti papildom? s?lyg?, d?l kuri? pasinaudoti šia teise tapt? ne?manoma (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Vis d?lto, gali b?ti kitaip, jei d?l formali?j? reikalavim? pažeidimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad esminiai reikalavimai ?vykdyti (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Taip gali b?ti tuomet, kai už prekes ar paslaugas, d?l kuri? ?gyvendinama teis? ? PVM atskait?, išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nenurodytas tikrasis tiek?jas ar teik?jas ir d?l to ne?manoma jo nustatyti ir išsiaiškinti jo, kaip apmokestinamojo asmens, statuso, nes, kaip pažym?ta šio sprendimo 25 punkte, šis statusas yra viena iš materialini? teis?s ? PVM atskait? s?lyg? (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 37 punktas).

33 Šiomis aplinkyb?mis reikia pabr?žti, kad, viena vertus, mokes?i? administratorius neturi apsiriboti pa?i? s?skait? fakt?r? nagrin?jimu. Jis taip pat turi atsižvelgti ? apmokestinamojo asmens pateikt? papildom? informacij?. Kita vertus, b?tent apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi ?rodyti, kad atitinka s?lygas ja pasinaudoti. Mokes?i? institucijos gali iš paties apmokestinamojo asmens reikalauti ?rodym?, kuriuos jos laiko reikalingais vertinant, ar suteikti prašom? atskait? (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Iš to matyti, kad apmokestinamasis asmuo, besinaudojantis teise ? PVM atskait?, iš esm?s turi ?rodyti, kad prekė ar paslaug?, d?l kuri? ?gyvendinama ši teis?, tiek?jas ar teik?jas tur?jo apmokestinamojo asmens status?. Taigi apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvi? ?rodym?, kad iš ties? jam prekes tiek? ar paslaugas teik? apmokestinamasis asmuo d?l jo paties

PVM apmokestinamą sandorį, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM. Šie rodymai gali apimti, be kita ko, tiekį? ar teikį?, iš kurių apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių ar paslaugų, už kurias sumokėjo PVM, turimus dokumentus (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Vis dėlto dėl kovos su PVM sukūvimu mokesių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, bendrai negali reikalauti, be kita ko, tikrinti, ar prekių arba paslaugų, dėl kurių gyvendinama ši teisė, tiekjas arba teikjas yra apmokestinamasis asmuo (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 640 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Kalbant apie pareigų rodyti, kad tiekjas ar teikjas yra apmokestinamasis asmuo, reikia atskirti, viena vertus, teisės į PVM atskaitą materialinės sąlygos nustatymą ir, kita vertus, PVM sukūvimo buvimo nustatymą (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 41 punktas).

37 Taigi, nors kovojant su PVM sukūvimu apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, bendrai negalima pareigoti patikrinti, ar atitinkamų prekių tiekjas ar paslaugų teikjas turi apmokestinamojo asmens statusą, padėtis skiriasi tuomet, kai šio statuso buvimą reikia nustatyti siekiant išsiaiškinti, ar tenkinama ši materialinė teisės į atskaitą sąlyga (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 42 punktas).

38 Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo, remdamasis objektyviais rodymais, turi rodyti, kad tiekjas turi apmokestinamojo asmens statusą, nebent mokesių administratorius turi reikiamą duomenų patikrinti, ar ši materialinė teisės į PVM atskaitą sąlyga yra vykdyta. Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, jog s?voka „apmokestinamasis asmuo“ apibręžta plačiai remiantis faktinėmis aplinkybėmis, todėl tiekjo ar teikjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusas gali paaiškėti iš konkretaus atvejo aplinkybių (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 43 punktas).

39 Taip, be kita ko, yra tuo atveju, kai, nors valstybė narė pasinaudojo Direktyvos 2006/112 287 straipsnyje suteikta galimybe atleisti nuo mokesių apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija tam tikros sumos, iš faktinių aplinkybių, kaip antai iš įsigytų prekių ar paslaugų kiekio ir kainos, galima neabejotinai daryti išvadą, kad tiekjo metinė apyvarta viršija šią sumą, todėl šis tiekjas negali pasinaudoti šiame straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesių ir jis būtinai turi apmokestinamojo asmens statusą.

40 Atsisakymas apmokestinamajam asmeniui leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą motyvuojant tuo, kad tikrasis atitinkamų prekių tiekjas ar paslaugų teikjas nebuvo nustatytas ir kad šis apmokestinamasis asmuo neįrodė, jog tas tiekjas ar teikjas turėjo apmokestinamojo asmens statusą, nors iš faktinių aplinkybių aiškiai matyti, kad minėtas paslaugų teikjas būtinai turėjo tokį statusą, iš tiesų prieštarautų mokesių neutralumo principui ir šio sprendimo 26–30 punktuose primintai jurisprudencijai. Taigi, priešingai, nei nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, negalima reikalauti, kad siekdamas pasinaudoti šia teise apmokestinamasis asmuo visais atvejais rodytų, jog, kai tikrasis atitinkamų prekių tiekjas ar paslaugų teikjas nenustatytas, tas tiekjas ar teikjas turi apmokestinamojo asmens statusą.

41 Iš to matyti, kad, kai tikrasis atitinkam? prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas nenustatytas, apmokestinamajam asmeniui turi b?ti neleista pasinaudoti teise ? PVM atskait?, jei, atsižvelgiant ? faktines aplinkybes ir nepaisant šio apmokestinamojo asmens pateiktos informacijos, nepakanka reikiam? duomen? patikrinti, ar tas tiek?jas arba teik?jas tur?jo apmokestinamojo asmens status? (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 44 punkt?).

42 Atsižvelgiant ? visa tai, kas min?ta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti: Direktyva 2006/112 aiškintina taip, kad turi b?ti atsisakyta suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait? ir mokes?i? administratorius neturi ?rodyti, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo PVM srityje arba kad žinojo ar tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiasi, siekdamas pagr?sti teis? ? atskait?, yra susij?s su tokiu suk?iavimu, kai, nenusta?ius tikrojo atitinkam? prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo, šis apmokestinamasis asmuo nepateikia ?rodym?, kad tas tiek?jas ar teik?jas tur?jo apmokestinamojo asmens status?, jei, atsižvelgiant ? faktines aplinkybes ir nepaisant šio apmokestinamojo asmens pateiktos informacijos, nepakanka reikiam? duomen? patikrinti, ar tikrasis tiek?jas arba teik?jas tur?jo min?t? status?.

### **D?I bylin?jimosi išlaid?**

43 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos aiškintina taip, kad turi b?ti atsisakyta suteikti teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskait? ir mokes?i? administratorius neturi ?rodyti, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo PVM srityje arba kad žinojo ar tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo jis remiasi, siekdamas pagr?sti teis? ? atskait?, yra susij?s su tokiu suk?iavimu, kai, nenusta?ius tikrojo atitinkam? prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo, šis apmokestinamasis asmuo nepateikia ?rodym?, kad tas tiek?jas ar teik?jas tur?jo apmokestinamojo asmens status?, jei, atsižvelgiant ? faktines aplinkybes ir nepaisant šio apmokestinamojo asmens pateiktos informacijos, nepakanka reikiam? duomen? patikrinti, ar tikrasis tiek?jas arba teik?jas tur?jo min?t? status?.**

Parašai.

\* Proceso kalba: ?ek?.