

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 1 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnis – Teisė ? PVM atskaitė – Mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai – Sukčiavimas – ?rodymai – Apmokestinamojo asmens r?pestingumo pareiga – Atsižvelgimas ? iš nacionalinių ir Sąjungos teisės nuostatų, susijusių su maisto produktų tiekimo grandinės sauga, kylančių pareigų pažeidimų – Apmokestinamojo asmens trečiajam asmeniui suteiktas ?galiojimas apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija – 47 straipsnis – Teisė ? teisingų bylos nagrinėjimą“

Byloje C?512/21

d?l *F?városi Törvényszék* (Budapešto-Sostinės teismas, Vengrija) 2021 m. gegužės 31 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2021 m. rugpjūčio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Aquila Part Prod Com SA

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Gratsias, teisėjai M. Ilešis ir I. Jarukaitis (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Aquila Part Prod Com SA*, atstovaujamos *ügyvéd* L. Réti,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir K. Szíjjártó,
- ?ekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos B. Béres ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs ? 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) 9 straipsnio 1 dalies, 10 ir 167 straipsni?, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto, siejam? su mokes?i? neutralumo, proporcingumo ir teisinio saugumo principais, ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Aquila Part Prod Com SA* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalin?s mokes?i? ir muit? administracijos Skund? direkcija, Vengrija, toliau – Skund? direkcija) gin?? d?l šios bendrov?s mok?tinos prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) už 2012 m. rugpj??io–lapkri?io m?n. sumos.

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 10 straipsnyje nustatyta:

„Tenkinant 9 straipsnio 1 dalyje nurodyt? s?lyg?, kad ekonomin? veikla turi b?ti vykdoma „savarankiškai“, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudar? darbo sutart? su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirban?iojo santykiai, susijusiais su darbo s?lygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.“

5 Min?tos direktyvos 167 straipsnyje numatyta, kad teis? ? atskait? atsiranda, kai atsiranda prievol? apskai?iuoti atskaitytin? PVM.

6 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje 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) 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;

<...>“

7 Šios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„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?;

<...>

Vengrijos teis?

8 *Adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Kodeksas Nr. XCII d?l mokes?i? administravimo, toliau – Mokes?i? administravimo kodeksas) 1 straipsnio 7 dalyje numatyta:

„Sutartys, sandoriai ir kiti panaš?s veiksmai vertinami pagal tikr?j? j? turin?. Negaliojan?ios sutartys ar kiti juridiniai dokumentai yra reikšmingi apmokestinimo tikslais tiek, kiek galima ?rodyti j? ekonomin? rezultat?.“

9 Mokes?i? administravimo kodekso 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Visos teis?s, kuriomis naudojamasi esant teisiniams santykiams, susijusiems su apmokestinimu, turi atitikti j? paskirt?. Taikant mokes?i? ?statymus, sutar?i? sudarymas ar kit? sandori?, kuriais siekiama apeiti mokes?i? ?statym? nuostatas, vykdymas negali b?ti laikomas naudojimu teis?mis pagal j? paskirt?.“

10 Min?to kodekso 97 straipsnio 4 ir 6 dalys išd?stytos taip:

„4. Atliekant patikrinim? mokes?i? administratoriui tenka pareiga nustatyti ir ?rodyti faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal ?statym? ?rodin?jimo pareiga tenka mokes?i? mok?tojui.“

<...>

6. Nustat?s faktines aplinkybes, mokes?i? administratorius taip pat privalo iširti mokes?i? mok?tojui palankias faktines aplinkybes. Ne?rodyti faktai ar aplinkyb?s negali b?ti vertinami nepalankiai mokes?i? mok?tojui, nebent tai yra vertinimo proced?ra.“

11 *Altalános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. CXXVII; *Magyar Közlöny* 2007/155, 2007 m. lapkri?io 16 d., p. 10893; toliau – PVM ?statymas) 26 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu siuntim? ar gabenim? vykdo tiek?jas, pirk?jas arba vieno ar kito vardu tre?iasis asmuo, prek?s tiekimo vieta yra ta vieta, kur prek? yra išsiuntimo ar išgabenimo momentu, kai pirk?jas nurodytas kaip gav?jas.“

12 PVM ?statymo 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu prek? kelis kartus paeiliui parduodama taip, kad ji išsiun?iama arba gabenama tiesiogiai iš pirminio tiek?jo galutiniam pirk?jui, nurodytam kaip gav?jas, 26 straipsnis taikomas tik vienam prek?s tiekimui.“

13 PVM ?statymo 119 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jeigu šiame ?statyme nenumatyta kitaip, teis? ? mokes?io atskait? atsiranda, kai reikia nustatyti mok?tin? mokest?, atitinkant? apskai?iuot? pirkimo mokest? (120 straipsnis).“

14 PVM ?statymo 120 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo, kaip toks, naudoja ar kitaip eksploatuoja apmokestinamajam prek? tiekimui arba paslaug? teikimui, jis turi teis? iš mokes?io, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mokesčių, kurį įsigyjant prekes arba paslaugas jam suskaitoje fakturoje nurodė kitas apmokestinamasis asmuo, skaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis;

<...>

15 PVM įstatymo 127 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Galimybei pasinaudoti teise į atskaitą taikoma esminė sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo asmeniškai privalo turėti:

a) 120 straipsnio a punkte numatytu atveju – jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kaip įvykdyto sandorio rodymą;

<...>

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 *Aquila Part Prod Com SA* yra *Agrirom SRL*, Rumunijos bendrovės, nuo 2010 m. birželio 2 d. turėjusios PVM mokėtojo kodą Vengrijoje, teisiškai. Pagrindinė *Aquila Part Prod Com* veikla yra didmeninės prekybos maisto produktais, gėrimais ir tabako gaminiais tarpininkavimo paslaugos. 2011 m. balandžio 1 d. ši bendrovė su kita bendrove sudarė atstovavimo sutartį, pagal kurią jai patikėto atstovaujamojo vardu vykdyti prekių pirkimo ir pardavimo veiklą.

17 2012–2017 m. mokesčių administratorius atliko 2012 m. rugpjūčio–lapkričio mėn. PVM patikrinimą ir daug kitų tyrimų. Po šio patikrinimo administratorius priėmė keturis sprendimus, juose perskaičiavo PVM: 86 815 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 206 000 eurų) sumą už 2012 m. rugpjūčio mėn., 66 012 000 HUF (apie 157 000 eurų) už 2012 m. rugsėjo mėn., 109 400 000 HUF (apie 260 000 eurų) už 2012 m. spalio mėn. ir 24 607 000 HUF (maždaug 58 500 eurų) 2012 m. lapkričio mėn., kurių didesnis dalis buvo susijęs su pripažintu nepagręstu prašymu grąžinti PVM, o mažesnis dalis – su nepakankamu apmokestinimu. Be to, buvo skirta mokesčių bauda ir delspinigiai.

18 Šiuose sprendimuose mokesčių administratorius konstatavo, kad nagrinėjama laikotarpiu apmokestinamasis asmuo dalyvavo karuseliniame sukčiavime. Ši išvada grindžiama, be kita ko, nacionalinės teisės nuostata, susijusia su maisto produkto tiekimo grandinės sauga, ir 2002 m. sausio 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 178/2002, nustatančio maistui skirtą teisės aktų bendruosius principus ir reikalavimus, steigiančio Europos maisto saugos tarnybą ir nustatančio su maisto saugos klausimais susijusias procedūras (OL L 31, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 6 t., p. 463), nuostata, kurios rėdo, kad siekiama sugrąžinti atitinkamas prekes iš Slovakijos į Vengriją, pažeidimu. Ji taip pat grindžiama vairių tiekimo grandinėje dalyvavusių bendrovių finansiniais sandoriais, kiekvienos iš šių bendrovių taikoma maža komercinė marža ir kai kurių iš jų nepagręstu elgesiu komercinėje srityje, kurie rėdo, kad tai yra suskaitą faktūrą grandinėje dalyvaujančių asmenų yra ryšys. Jis taip pat pateikė rodymą, kad tai yra suskaitą faktūrą grandinėje dalyvaujančių asmenų yra ryšys. Jis taip pat pateikė rodymą, patvirtinančių, kad apmokestinamasis asmuo nebuvo pakankamai rūpestingas, skaitant

19 Minėtuose sprendimuose mokesčių administratorius surinko daug rodymų, rodančių aktyvų apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiavimą, skaitant aplinkybę, kad sutartys buvo sudarytos jam dalyvaujant, vežimo sutartyse nustatyta neįprasta išlyga, taip pat aplinkybę, kad Slovakijos klientas Vengrijoje perpardavė prekes, kurias jis įsigijo tą pačią dieną Vengrijoje, ir kad tarp suskaitą faktūrą grandinėje dalyvaujančių asmenų yra ryšys. Jis taip pat pateikė rodymą, patvirtinančių, kad apmokestinamasis asmuo nebuvo pakankamai rūpestingas, skaitant

aplinkyb?, kad bendrov?s, su kuria apmokestinamasis asmuo sudar? atstovavimo sutart?, vadovas jau anks?iau dalyvavo suk?iaujant PVM, tai, kad ši bendrov? dalyvavo apgaulingoje s?skait? fakt?r? išrašymo grandin?je, ir kitas aplinkybes, ?rodan?ias šio vadovo dalyvavim? suk?iaujant.

20 Kadangi keturi mokes?i? administratoriaus sprendimai buvo patvirtinti 2017 m. gruodžio 8 d. Skund? direkcijos sprendimu, *Aquila Part Prod Com* pateik? *F?v?rosi Törvényesék* (Budapešto-Sostin?s teismas, Vengrija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, skund?, grindžiam? tuo, kad mokes?i? proced?ra buvo vykdoma vadovaujantis išankstiniu nusistatymu, iš esm?s remdamasi ?rodym?, kad ji gal?jo žinoti apie ankstesn? suk?iavim?, nebuvimu. Ji tvirtina, kad buvo pakankamai r?pestinga, siekdama išvengti dalyvavimo suk?iaujant, ir nustat? tiekimo vidaus taisykles, pagal kurias reikalaujama, kad prieš sudarant sutart? tiek?jai b?t? tikrinami, taip pat uždraud? visus mok?jimus grynaisiais. Šiomis aplinkyb?mis *Aquila Part Prod Com*, be kita ko, teigia, kad mokes?i? administratorius neatsižvelg? ? atstovavimo sutart?, kuri? ji sudar? su kita bendrove, ir šios bendrov?s ?statyminio atstovo žinias apie suk?iavim? laik? jos pa?ios žiniomis apie šias aplinkybes.

21 Skund? direkcija prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme gin?ija šiuos argumentus, vis? pirma teigdama, kad maisto produkt? tiekimo grandin?s saugos taisykli? pažeidimas gali b?ti vienas iš ?rodym?, rodan?i?, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM suk?iavimu.

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, jog b?tina, kad Teisingumo Teismas pateikt? gaires d?l klausimo, ar Skund? direkcijos nurodytos aplinkyb?s gali b?ti laikomos objektyviais ?rodymais, kaip tai suprantama pagal 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Mahagében ir Dávid* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373), kuriais remiantis galima daryti išvad?, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo, ir ar, atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nustatyt? tiekim? grandin?s pob?d?, mokes?i? administratoriaus reikalaujama r?pestingumo pareiga atitinka Teisingumo Teismo išaiškintas ?rodin?jimo taisykles, Direktyvos 2006/112 nuostatas ir teis? ? PVM atskait? reglamentuojan?ius principus.

23 Konkre?iai kalbant, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar mokes?i? administratorius fizinio asmens, bendrov?s, su kuria apmokestinamasis asmuo sudar? atstovavimo sutart? d?l savo veiklos vykdymo, ?statyminio atstovo, žinias apie suk?iavim? gal?jo laikyti šio apmokestinamojo asmens žiniomis apie min?tas aplinkybes, neišnagrin?j?s atstovavimo sutarties turinio. Antra, atsižvelgdamas ? pagrindin?s bylos faktines aplinkybes jis klausia d?l r?pestingumo, kurio gali b?ti reikalaujama iš apmokestinamojo asmens siekiant išvengti dalyvavimo suk?iaujant, ir, kalbant apie karuselin? suk?iavim?, d?l aplinkybi?, ? kurias galima atsižvelgti siekiant nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo gal?jo žinoti apie š? suk?iavim?. Tre?ia, jam kyla klausimas, ar mokes?i? administratorius, atsisakydamas suteikti teis? ? PVM atskait?, gali remtis kit? nei mokes?i? teis?s norm?, pavyzdžiui, susijusi? su maisto produkt? tiekimo grandin?s sauga, pažeidimu.

24 Tokiomis aplinkyb?mis *F?városi Törvényesék* (Budapešto – Sostin?s teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar S?jungos teisei, vis? pirma Direktyvos [2006/112] 9 straipsnio 1 daliai ir 10 straipsniui, taip pat mokes?i? neutralumo principui neprieštarauja mokes?i? administratoriaus praktika, kai šis automatiškai ir neatlikdamas jokio patikrinimo daro išvad?, kad jei tam tikros aplinkyb?s yra žinomos fiziniam asmeniui, turin?iam teisini? santyki? su juridiniu asmeniu (atstovu), turin?iu nepriklausomo nuo apmokestinamojo asmens (atstovaujamojo) juridinio asmens status? (ta?iau šis fizinis asmuo n?ra teisiškai susij?s su apmokestinamuoju asmeniu), vadinasi, apie tas aplinkybes yra žinoma ir apmokestinamajam asmeniui, neatsižvelgiant ? atstovaujamojo su

atstovu sudarytos sutarties ar atstovavimo teisinius santykius reglamentuojančios užsienio teisės nuostatas?

2. Ar PVM direktyvos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad, mokesčių administratoriui nustatytas žiedinis skaitis išrašymo grandinai, vien šios objektyvios aplinkybės pakanka mokesčių sukėlimui parodyti, ar mokesčių administratorius taip pat turi nurodyti, kuris grandinės narys (jai) sukėlimo mokesčiais ir koks buvo jo (ja) *modus operandi*?

3. Ar minėti Direktyvos [2006/112] straipsniai, atsižvelgiant į proporcingumo ir racionalumo reikalavimus, turi būti aiškinami taip, kad net jei mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į konkrečias bylos aplinkybes, konstatuoja, jog apmokestinamasis asmuo turėjo būti rėpastingesnis, tokiu atveju iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama patikrinti parodymų, kuriuos mokesčių administratorius surinko tik po maždaug penkerius metus trukusio patikrinimo, pareikalavusio daugybės papildomų patikrinimų viešosios teisės priemonėmis tokiu būdu, kad apmokestinamojo asmens komerciniai paslapčiai apsauga netrukdytų atlikti patikrinimą. Jei reikalaujama didesnio rėpastingumo, ar jam parodyti pakanka, kad apmokestinamasis asmuo patikrina ne tik [2012 m. birželio 21 d.] Sprendime [*Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373)] nurodytas su galimais jo verslo partneriais susijusias aplinkybes, bet ir kitas aplinkybes, t. y. ar pakanka to, kad apmokestinamasis asmuo turi tiekimo vidaus taisyklės, skirtas tokių partnerių situacijai patikrinti, nepriima mokėjimų grynaisiais, sudaromas sutartis traukia sąlygas dėl galimos rizikos, o vykdydamas sandorą tikrina kitas aplinkybes?

4. Ar minėti Direktyvos [2006/112] straipsniai turi būti aiškinami taip, kad mokesčių administratoriui nustatytas, jog apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukėlimą mokesčiais, šiuo atžvilgiu pakanka, kad mokesčių administratoriaus surinkti parodymai patvirtina, jog būdamas rėpastingesnis apmokestinamasis asmuo būtų galėjęs žinoti, jog dalyvauja sukėlimą mokesčiais, tačiau ne tai, kad jis žinojo apie savo dalyvavimą sukėlimą mokesčiais, nes jo veiksmai buvo aktyvūs rodinį apmokestinamojo asmens aktyvų dalyvavimą sukėlimą arba tai, kad jis apie tai žinojo, ar mokesčių administratorius turi parodyti, kad apmokestinamojo asmens sukėlimas pasireiškė jo suderintais veiksmais su grandine, jei iki jo esančiais nariais, o gal pakanka remiantis objektyviais parodymais parodyti, kad grandinės nariai pažinojo vienas kitą?

5. Ar su minėtais Direktyvos [2006/112] straipsniais, [Chartijos] 47 straipsnyje tvirtinta teise į teisingą bylos nagrinėjimą, pripažinta bendruoju principu, ir teisinio saugumo principu suderinama tai, kad mokesčių administratorius savo sprendimą grindžia tokiu tariamu maisto produktų tiekimo grandinės saugos nuostatų pažeidimu, kuris neturi tokos apmokestinamojo asmens mokesčini prievolių vykdymui ar skaitėjimui, nėra tvirtintas mokesčių teisės aktuose (mokesčių mokėtojo atžvilgiu) ir neturi jokios tokos mokesčių administratoriaus patikrinti sandorių realumui, taip pat nėra susijęs su mokesčių procedroje aptariamam mokesčių mokėtojui žinomomis aplinkybėmis?

6. Atsakius į minėtą klausimą teigiamai:

Ar su minėtais Direktyvos [2006/112] straipsniais ir Chartijos 47 straipsnyje tvirtintu bendruoju principu – teise į teisingą bylos nagrinėjimą bei teisinio saugumo principu suderinama mokesčių administratoriaus praktika, kai jis savo sprendime, nedalyvaujant už maisto produktų tiekimo grandinės saugą atsakingai administracinei institucijai (turinčiai materialinę ir teritorinę kompetenciją), pateikia tos administracinės institucijos kompetencijai priklausančias išvadas dėl apmokestinamojo asmens, kai, remiantis nustatytais maisto produktų tiekimo grandinės saugos pažeidimais, t. y. mokesčių administratoriaus kompetencijai nepriklausančiu klausimu, apmokestinamajam asmeniui sukeliama mokesčių pasekmės, nors jis ir neturėjo galimybės

gin?yti nustatyto maisto produkt? tiekimo grandin?s saugos taisykli? pažeidimo atskiroje proced?roje nuo mokes?i? administratoriaus vykdomos, kurioje b?t? paisoma pagrindini? apmokestinamojo asmens garantij? ir užtikrinamos šali? teis?s?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I antrojo klausimo

25 Antruoju klausimu, kur? reikia nagrin?ti pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyv? 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama, kai mokes?i? administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teis?s ? pirkimo PVM atskait? d?I to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo karuseliniame suk?iavime PVM, kad ši mokes?i? institucija tik nustatyt?, jog šis sandoris yra žiedin?s s?skait? fakt?r? išrašymo grandin?s dalis, bet nenustatyt? vis? suk?iaujant dalyvavusi? asmen? ir j? atitinkam? veiksm?.

26 Be to, kaip ne kart? primin? Teisingumo Teismas, kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad bylos šalys negali suk?iaudamos ar piktnaudžiaudamos remtis S?jungos teis?s normomis, tod?I nacionalin?s institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei, atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant arba piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 54 ir 55 punktus ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 45 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

27 Kalbant apie suk?iavim?, pagal suformuot? jurisprudencij? turi b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait? ne tik tuo atveju, kai PVM suk?iavo pats apmokestinamasis asmuo, bet ir kai yra nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam teis? ? atskait? pagrindžian?ios prek?s buvo patiekτος ar paslaugos suteiktos, žinojo ar tur?jo žinoti, kad ?sigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvavo ? suk?iavim? PVM ?trauktame sandoryje (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 59 punkt?; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 45 punkt? ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 46 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

28 Teisingumo Teismas taip pat ne kart? pažym?jo, kad tais atvejais, kai buvo ?vykdytos materialin?s teis?s ? atskait? s?lygos, apmokestinamajam asmeniui gali b?ti neleidžiama pasinaudoti teise ? atskait? tik tuomet, jeigu atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad jis žinojo ar tur?jo žinoti, kad ?sigydamas teis? ? atskait? pagrindžian?ias prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, ?trauktame ? tiek?jo, teik?jo ar kito ?kio subjekto, dalyvavusio tiekim? ar teikim? grandin?je kaip pirk?jas ar pardav?jas, ?vykdyt? suk?iavim? (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas iš ties? nusprend?, kad su Direktyvoje 2006/112 numatyta teis?s ? atskait? tvarka yra nesuderinamas sankcij? taikymas, kai ši teis? nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ar negal?jo žinoti, jog atitinkamas sandoris ?trauktas ? tiek?jo ?vykdyt? suk?iavim? arba kad kitas sandoris, tiekim? grandin?s dalis, sudarytas prieš šio apmokestinamojo asmens ?vykdyt? sandor? (ar po jo), buvo susij?s su suk?iavimu PVM; atsakomyb?s be kalt?s sistemos suk?rimas iš ties? viršija tai, kas b?tina valstyb?s biudžeto teis?ms apsaugoti (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Be to, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, kadangi neleidimas pasinaudoti teise ? atskait? yra pagrindinio principo, kur? sudaro ši teis?, taikymo išimtis, mokes?i? institucijos turi surinkti pakankamai objektyvi? ?rodym?, kad gal?t? daryti išvad?, jog apmokestinamasis asmuo PVM suk?iavo arba žinojo ar tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teis? ? atskait?, buvo susij?s su tokiu suk?iavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, kad atitinkamos mokes?i? institucijos surinko tokius objektyvius ?rodymus (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Šiuos objektyvius ?rodymus mokes?i? institucija turi surinkti pagal nacionalin?je teis?je numatytas ?rodin?jimo taisykles, nes S?jungos teis?je n?ra taisykli?, susijusi? su ?rodym? rinkimo tvarka PVM suk?iavimo srityje. Vis d?lto šios taisykl?s neturi pažeisti S?jungos teis?s veiksmingumo (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Iš šio sprendimo 27–31 punktuose primintos jurisprudencijos matyti, kad šiam apmokestinamajam asmeniui gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait? tik jeigu bendrai ?vertinus visus ?rodymus ir visas faktines bylos aplinkybes pagal nacionalin?je teis?je nustatytas ?rodin?jimo taisykles nustatoma, kad jis suk?iavo PVM arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, buvo susij?s su tokiu suk?iavimu. Neleisti pasinaudoti teise ? atskait? galima tik tada, kai šios faktin?s aplinkyb?s yra pakankamai ?rodytos (prielaid? tam nepakanka) (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 52 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

33 Iš to darytina išvada, kad mokes?i? institucija, kuri ketina atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, remdamasi nacionalin?je teis?je numatytomis ?rodin?jimo taisykl?mis ir nepažeisdama S?jungos teis?s veiksmingumo turi pakankamai teisiškai ?rodyti tiek objektyvius paties suk?iavimo PVM buvim? patvirtinan?ius ?rodymus, tiek ?rodymus, patvirtinan?ius, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo; arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekdamas pagr?sti ši? teis?, yra susij?s su tokiu suk?iavimu.

34 Pagal š? ?rodin?jimo reikalavim? draudžiama, kad ir kokia b?t? suk?iavimo r?šis ar tiriami veiksmai, remtis prielaidomis ar prezumpcijomis, kuriomis, perk?lus ?rodin?jimo pareig?, pažeidžiamas pagrindinis bendros PVM sistemos principas, t. y. teis? ? atskait?, taigi, ir S?jungos teis?s veiksmingumas.

35 Taigi, jei žiedin?s s?skait? fakt?r? išrašymo grandin?s buvimas yra svarus ?rodymas, rodantis suk?iavim?, ? kur? reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant visus ?rodymus ir faktines bylos aplinkybes, negalima sutikti su tuo, kad mokes?i? institucija, siekdama ?rodyti karuselinio suk?iavimo buvim?, gali tik nustatyti, kad nagrin?jamas sandoris yra žiedin?s s?skait? fakt?r? išrašymo grandin?s dalis.

36 Mokes?i? institucija turi, pirma, tiksliai apib?dinti suk?iavim? sudaran?ius elementus ir pateikti to ?rodym? ir, antra, ?rodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo suk?iaujant; arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, buvo susij?s su min?tu suk?iavimu. Vis d?lto suk?iavimo ir apmokestinamojo asmens dalyvavimo suk?iaujant ?rodymas neb?tinai reiškia, kad buvo nustatyti visi suk?iav? asmenys ir atitinkami j? veiksmai. Kaip priminta šio sprendimo 30 punkte, b?tent nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar mokes?i? institucijos tai pakankamai ?rod?.

37 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, jog Direktyva 2006/112 aiškintina taip:

- pagal jį draudžiama, kai mokesčių administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisę rinkimo PVM atskaitę dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo karuseliniame sukčiavime PVM, kad ši mokesčių institucija tik nustatytų, jog šis sandoris yra žiedinės sąskaitės faktūros išrašymo grandinės dalis,
- ši mokesčių institucija turi, pirma, tiksliai apibūdinti sukčiavimą sudarančius elementus ir pateikti sukčiavimo rodymus ir, antra, parodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaviant; arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, buvo susijęs su minėtu sukčiavimu, bet tai nereiškia, kad būtina turi būti nustatyti visi sukčiavimo asmenys ir atitinkami jų veiksmai.

D?I ketvirtojo klausimo

38 Ketvirtuoju klausimu, kurį reikia nagrinėti antrą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama, kai siekdamas atsisakyti suteikti teisę rinkimo PVM atskaitę mokesčių administratorius tvirtina, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaviant PVM, kad šis mokesčių administratorius pagrįstai šį atsisakymą parodymais, patvirtinamais ne tokio dalyvavimu, o tai, kad šis apmokestinamasis asmuo, būdamas rūpestingas, kiek to reikalaujama, būtų galėjęs žinoti, kad atitinkamas sandoris yra trauktas sukčiavimu. Be to, jis klausia, ar tai, kad tiekimo grandinės, kuriai priklauso šis sandoris, nariai vienas kitą pažįsta, yra pakankama aplinkybė siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaviant.

39 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, primintos šio sprendimo 27 punkte, matyti, kad sukčiavimo PVM atveju turi būti atsisakyta suteikti teisę rinkimo PVM atskaitę trimis atvejais, t. y. pirma, kai rodoma, kad apmokestinamasis asmuo pats sukčiavo PVM, antra, kai rodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo, kad sigydamas prekes ar paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, ir, trečia, kai rodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sigydamas dalyvavo sandoryje, susijusiame su tuo sukčiavimu.

40 Kalbant apie antrąjį ir trečiąjį atvejus, susijusius su pasyviu dalyvavimu sukčiaviant, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad sigydamas dalyvavo su sukčiavimu PVM susijusiame sandoryje, pagal Direktyvą 2006/112 turi būti laikomas sukčiaviant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos; tokioje situacijoje jis padeda sukčiaujantiems asmenims ir tampa jų bendrininku (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo bet kuria forma žinojo, jog sigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo sandoryje, susijusiame su anksčiau prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinėje vykdytu sukčiavimu PVM, vienintelis teigiamas veiksmas, kuris yra lemiamas grindžiant atsisakymą suteikti teisę rinkimo PVM atskaitę, yra atitinkamų prekių ar paslaugų sigijimas. Taigi, siekiant pagrįsti tokį atsisakymą, nebūtina parodyti, kad šis apmokestinamasis asmuo vienaip ar kitaip aktyviai dalyvavo sukčiaviant, net jeigu jį aktyviai skatino ar palengvino tai daryti (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 26 punktą).

42 Jei nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo turėjo žinoti, jog susigydamas dalyvavo sandoryje, susijusiame su anksčiau prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinėje vykdytu sukčiavimu PVM, teisė atsikaiti nesuteikiama dėl to, kad jis nebuvo pakankamai rūpestingas (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 27 punktą).

43 Kai mokesčių administratorius teigia, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant PVM, kad atsisakyti suteikti teisė atsikaiti, remiantis šio sprendimo 30 punkte priminta jurisprudencija jis turi tai parodyti. Vis dėlto jam niekas nedraudžia tokiu atveju pagrįsti šį atsisakymą papildomai ar subsidiariai rodymais, patvirtinančiais, kad apmokestinamasis asmuo bet kuriuo atveju turėjo žinoti, jei būtų buvęs reikalaujamai rūpestingas, kad susigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu susijusiame sandoryje. Iš tiesų šios aplinkybės rodymo, jeigu jis pateiktas, pakanka apmokestinamojo asmens dalyvavimui sukčiaujant parodyti, taigi, ir šiam atsisakymui pateisinti.

44 Bet kuriuo atveju vien to, kad tiekimo grandinės nariai žino vienas kitą, nors tai ir reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant visus rodymus ir visas faktines bylos aplinkybes, nepakanka apmokestinamojo asmens dalyvavimui sukčiaujant parodyti.

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ketvirtą klausimą reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112 aiškintina taip:

- pagal ją nedraudžiama, kai siekdamas atsisakyti suteikti teisė atsikaiti mokesčių administratorius tvirtina, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant PVM, kad šis mokesčių administratorius pagrįstai šį atsisakymą papildomai ar subsidiariai rodymais, patvirtinančiais ne tokio dalyvavimo, bet aplinkybės, kad šis apmokestinamasis asmuo, jei būtų buvęs reikalaujamai rūpestingas, būtų žinojęs, jog atitinkamas sandoris yra susijęs su tokiu sukčiavimu,
- vien aplinkybės, kad tiekimo grandinės, kuriai priklauso šis sandoris, nariai pažinojo vienas kitą, nėra pakankamas rodymas, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaujant.

Dėl trečiojo klausimo

46 Trečiuoju klausimu, kurį reikia nagrinėti trečią, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvą 2006/112, siejamą su proporcingumo principu, reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama, kai yra požymių, leidžiančių tarti esant pažeidimui ar sukčiavimui, reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo būtų rūpestingesnis tam, kad įsitikinti, kad jo vykdomas sandoris nelemia dalyvavimo sukčiaujant, ir atlikti sudėtingus ir nuodugnius patikrinimus, pavyzdžiui, tuos, kuriuos gali atlikti mokesčių administratorius.

47 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar galima teigti, kad apmokestinamasis asmuo elgėsi pakankamai rūpestingai, kai, be kita ko, rodo, kad nustatė tiekimo vidaus taisyklės, kuriomis siekiama patikrinti partnerių situaciją, ir atsisakė visų mokėjimų grynaisiais.

48 Teisingumo Teismas jau ne kartą nusprendė, jog Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad kiekis subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikinti, jog sandoris, kurį jis vykdo, neįtraukia jo sukčiavimo mokesčiais; priemonių, kurių konkrečiu atveju gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norintio pasinaudoti teise PVM atsikaiti, kad įsitikinti, kad jo sandoriai neįtraukti perkančiojo kiekio

subjekto ?vykdyt? suk?iavim?, nustatymas iš esm?s priklausu nuo konkretaus atvejo aplinkybi? (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 54 ir 59 punktus; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 52 punkt? ir 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 28 punkt?).

49 Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad, kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, jog yra pažeidim? ar suk?iaujama, r?pestingas ?kio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali b?ti ?pareigotas pasidom?ti kitu ?kio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, kad ?sitikint? jo patikimumu (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punktas; 2020 m. rugs?jo 3 d. Nutarties *Vikingo F?vállalkozó*, C?610/19, EU:C:2020:673, 55 punktas ir 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 29 punktas).

50 Vis d?lto mokes?i? institucija negali versti apmokestinamojo asmens atlikti jo tiek?jo sud?ting? ir nuodugni? patikrinim?, taip *de facto* perduodama jam savo kontrol?s funkcijas (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 51 punktas).

51 Konkre?iai kalbant, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad mokes?i? institucija 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, ar turi atitinkam? prekį ir gali jas pristatyti ir ar ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti PVM, kad ?sitikint?, jog pirkimo sandoriuose n?ra pažeidim? ar suk?iavimo, ir, antra, tur?ti su tuo susijusius dokumentus (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 61 punktas ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *C.F. (Mokes?i? patikrinimas)*, C?430/19, ES:C:2020:429, 47 punktas).

52 Iš to matyti, kad iš apmokestinamojo asmens reikalaujamas r?pestingumas ir priemon?s, kuri? iš jo galima pagr?stai reikalauti, kad ?sitikint?, jog ?sigydamas prekį ir paslaug? nedalyvauja sandoryje, susijusiame su ?kio subjekto anks?iau ?vykdytu suk?iavimu, priklausu nuo konkretaus atvejo aplinkybi? ir ypa? nuo to, ar yra požymi?, leidžian?i? apmokestinamajam asmeniui jo vykdomo ?sigijimo momentu ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama. Taigi, esant suk?iavimo požymi?, iš apmokestinamojo asmens gali b?ti tikimasi didesnio r?pestingumo. Vis d?lto iš jo negalima reikalauti atlikti sud?tingus ir nuodugnius patikrinimus, pavyzdžiui, tuos, kuriuos turi galimyb? atlikti mokes?i? administratorius.

53 Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo buvo pakankamai r?pestingas, kai, be kita ko, ?rodo, kad nustat? tiekimo vidaus taisykles, skirtas savo partneri? situacijai patikrinti, ir atsisak? mok?jim? grynaisiais, yra susij?s su pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? vertinimu, tod?l priklausu tik nacionalini? teism? jurisdikcijai (šiuo klausimu žr. 2022 m. birželio 16 d. Sprendimo *DuoDecad*, C?596/20, EU:C:2022:474, 37 punkt?). B?tent šie teismai turi ?vertinti, ar, atsižvelgiant ? nagrin?jamo atvejo aplinkybes, apmokestinamasis asmuo buvo pakankamai r?pestingas ir ?m?si priemoni?, kuri? šiomis aplinkyb?mis iš jo galima pagr?stai reikalauti.

54 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112, siejama su proporcingumo principu, turi b?ti aiškinama taip:

- pagal j? nedraudžiama, kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti esant pažeidim? ar suk?iavim?, reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo b?t? r?pestingesnis tam, kad ?sitikint?, kad jo vykdomas sandoris nelemia dalyvavimo suk?iaujant,
- vis d?lto negalima reikalauti, kad jis atlikt? sud?tingus ir nuodugnius patikrinimus, pavyzdžiui

tuos, kuriuos gali atlikti mokes?i? administratorius,

– nacionalinis teismas turi ?vertinti, ar, atsižvelgiant ? visas nagrin?jamo atvejo aplinkybes, apmokestinamasis asmuo buvo pakankamai r?pestingas ir ?m?si priemoni?, kuri? šiomis aplinkyb?mis iš jo galima pagr?stai reikalauti.

D?I penktojo ir šeštojo klausim?

55 Penktuoju ir šeštuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112, Chartijos 47 straipsnyje ?tvirtinta teis? ? teising? bylos nagrin?jim? ir teisinio saugumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama leisti mokes?i? institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? ? PVM atskait? d?I to, kad jis nesilaik? iš nacionalini? ar S?jungos teis?s nuostat?, susijusi? su maisto produkt? tiekimo grandin?s sauga, kylan?i? pareig?, nesant konstatuoti tok? pažeidim? kompetentingos administracin?s institucijos ankstesnio sprendimo.

56 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurod? priežas?i?, d?I kuri? kreipiasi ? Teisingumo Teism? d?I teisinio saugumo principo išaiškinimo, šie du klausimai neatitinka Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 94 straipsnio reikalavim?, tod?I jie yra akivaizdžiai nepriimtini tiek, kiek susij? su šiuo principu.

57 D?I Direktyvos 2006/112 Teisingumo Teismas 2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Altic* (C?329/18, EU:C:2019:831) 41 punkte nusprend?, kad jos 168 straipsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama nesuteikti teis?s ? pirkimo PVM atskait? maisto produkt? tiekimo grandin?je dalyvaujan?iam apmokestinamajam asmeniui vien d?I to, jei tinkamai ?rodyta, kad šis apmokestinamasis asmuo ne?vykd? Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnyje 2 dalyje nustatyt? pareig?, susijusi? su jo tiek?j? identifikavimu, kad b?t? galima atsekti maisto produktus. Jis prid?r?, kad ši? pareig? nesilaikymas vis d?Ito gali b?ti vienas iš ?rodym?, kurie kartu ir nuosekliai rodo, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su suk?iavimu PVM.

58 Be to, tas pats pasakytina tiek apie nacionalini? nuostat?, tiek bet kuri? S?jungos teis?s nuostat?, susijusi? su maisto produkt? grandin?s sauga, pažeidim?, taip pat tiek d?I suk?iavimo PVM buvimo ?rodymo, tiek d?I apmokestinamojo asmens aktyvaus ir pasyvaus dalyvavimo suk?iaujant. Iš ties? toks pažeidimas savaime n?ra ?rodymas, leidžiantis nustatyti šiuos faktus, bet gali b?ti vienas iš tokio suk?iavimo buvimo požymi? ir ?rodymas, ? kur? galima atsižvelgti visapusiškai vertinant visus ?rodymus ir visas faktines bylos aplinkybes, siekiant nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo dalyvavo suk?iaujant, nepaisant to, kad administracin? institucija, atsakinga už tok? pažeidim?, anks?iau nenustat? šio pažeidimo.

59 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas d?I mokes?i? institucijos praktikos, susijusios su atsižvelgimu ? tok? pažeidim?, nors jo anks?iau nenustat? kompetentinga administracin? institucija, atitikties Chartijos 47 straipsnyje ?tvirtintai teisei ? teising? bylos nagrin?jim?; reikia priminti, kad pagal š? straipsn? kiekvienas asmuo, kurio teis?s ir laisv?s, garantuojamos S?jungos teis?s, yra pažeistos, turi teis? ? veiksming? j? gynyb? teisme šiame straipsnyje nustatytais s?lygomis. Taigi, jis netaikomas nagrin?jant administracin?s praktikos teis?tum?.

60 Tiek, kiek prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar Chartijos 47 straipsnyje ?tvirtinta teis? ? teising? bylos nagrin?jim? turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiama, jog teismas, nagrin?jantis skund? d?I mokes?i? administratoriaus sprendimo, kaip ? ?rodym?, kad buvo suk?iaujama PVM arba apmokestinamasis asmuo dalyvavo suk?iaujant, atsižvelgia ? mokes?i? institucijos nurodyt? nacionalini? ar S?jungos teis?s nuostat?, susijusi? su

maisto produktų tiekimo grandinės sauga, pažeidimų, net jei nėra konstatuoti tokie pažeidimai kompetentingos administracijos institucijos ankstesnio sprendimo, primintina, jog tam, kad būtų tenkinami reikalavimai, susiję su teise į teisingą bylos nagrinėjimą, svarbu, kad šalys žinotų tiek faktines, tiek teises aplinkybes, nuo kurių priklauso proceso baigtis, ir galėtų pagal rungimosi principą ginėti (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 62 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

61 Taigi tai, kad skundo dėl mokesčių institucijos sprendimo nagrinėjantis teismas kaip įrodymą, kad buvo sukčiaujama PVM arba apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, gali atsižvelgti nacionalinėse ar Sąjungos teisės nuostatose, susijusiose su maisto produktų tiekimo grandinės sauga, nustatytą pareigą pažeidimų, neturi tokos teisei į teisingą bylos nagrinėjimą, jei šis įrodymas galima nuginėti ir pagal rungimosi principą ginėti šiame teisme.

62 Priešingai, jei šis teismas nėra galiojantis nacionalinėse ar Sąjungos teisės nuostatose, susijusiose su maisto produktų tiekimo grandinės sauga, nustatytą pareigą pažeidimo, pateikto kaip įrodymo, kad buvo sukčiaujama PVM arba apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, egzistavimo, šiuo įrodymu negalima remtis nepažeidžiant teisės veiksmingą teismų gynybą, todėl jį reikia atmesti (pagal analogiją žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 87–89 punktus ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 66–68 punktus).

63 Atsižvelgiant tai, kas išdėstyta, penktą ir šeštą klausimus reikia atsakyti:

– Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip: pirma, pagal ją draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę PVM atskaitą vien dėl to, kad jis nesilaikė iš nacionalinių ar Sąjungos teisės nuostatų, susijusių su maisto produktų tiekimo grandinės sauga, kylančių pareigų, ir, antra, kad vis dėlto ši pareigų nesilaikymas gali būti vienas iš įrodymų, kuriuo gali remtis mokesčių institucija, siekdama nustatyti tiek sukčiavimo PVM buvimą, tiek šio apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaujant, net jei nėra konstatuoti tokie pažeidimai kompetentingos administracijos institucijos ankstesnio sprendimo,

– Chartijos 47 straipsnyje tvirtinta teisė į teisingą bylos nagrinėjimą turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiama skundo dėl mokesčių institucijos sprendimo nagrinėjantį teismui kaip įrodymą, kad buvo sukčiaujama PVM arba apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, atsižvelgti į šią pareigą pažeidimų, jei šis įrodymas gali būti užginėtas ir pagal rungimosi principą ginėjamas šiame teisme.

Dėl pirmojo klausimo

64 Pirmuoju klausimu, kurį reikia nagrinėti penktą ir paskutinį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama mokesčių praktika, pagal kurią, siekiant atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę PVM atskaitą dėl to, kad jis dalyvavo sukčiaujant PVM, atsižvelgiama į tai, kad apmokestinamojo asmens atstovo statyminis atstovas žinojo apie šio sukčiavimo aplinkybes, neatsižvelgiant į taikytinas nacionalines taisykles, reglamentuojančias atstovavimą, ir šiuo atveju sudarytos atstovavimo sutarties nuostatas.

65 Kaip priminta šio sprendimo 26 punkte, kova su sukčiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas.

66 Iš šio sprendimo 29 ir 40 punktų, pagal kuriuos, viena vertus, atsakomybės be kaltės sistemos nustatymas viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės biudžeto teises, ir, kita vertus, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad susigydamas dalyvauja

suk?iavim? ?trauktame sandoryje, padeda suk?iavim? vykdan?iam asmeniui ir tampa jo bendrininku, matyti, kad toks dalyvavimas yra suk?iavimas, už kur? atsakingas šis apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 36 punkt?).

67 Kad ir kokios b?t? nacionalin?s taisykl?s, reglamentuojan?ios atstovavim?, ir atstovavimo sutarties, kuria apmokestinamasis asmuo patik?jo tre?iajam asmeniui vykdyti apmokestinamuosius sandorius, nuostatos, apmokestinamasis asmuo valstyb?s biudžeto atžvilgiu negali išvengti atsakomyb?s, remdamasis tuo, kad yra atstovavimo sutartis, nacionalin?s taisykl?s, kurios reglamentuoja atstovavim?, ar šios sutarties nuostatos, ir teigdamas, kad jis nežinojo apie suk?iavimo PVM aplinkybes, kurios buvo žinomos jo atstovui. Iš ties? pripažinus, kad apmokestinamasis asmuo taip gali veikti, b?t? sudarytos palankesn?s s?lygos suk?iavimui, taigi tai prieštaraut? kovos su suk?iavimu PVM tikslui.

68 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti: Direktyv? 2006/112 ir mokes?i? neutralumo princip? reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama mokes?i? praktika, pagal kuri?, siekiant atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teis? ? PVM atskait? d?l to, kad jis dalyvavo suk?iaujant PVM, atsižvelgiama ? tai, kad apmokestinamojo asmens atstovo ?statyminis atstovas žinojo apie šio suk?iavimo aplinkybes, neatsižvelgiant ? taikytinas nacionalines taisykles, reglamentuojan?ias atstovavim?, ir šiuo atveju sudarytos atstovavimo sutarties nuostatas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

69 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:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos

turi b?ti aiškinama taip:

- pagal j? draudžiama, kai mokes?i? administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teis?s ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskait? d?l to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo karuseliniame suk?iavime PVM, kad ši mokes?i? institucija tik nustatyt?, kad šis sandoris yra žiedin?s s?skait? fakt?r? išrašymo grandin?s dalis,
- ši mokes?i? institucija turi, pirma, tiksliai apib?dinti suk?iavim? sudaran?ius elementus ir pateikti suk?iavimo ?rodym? ir, antra, ?rodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo suk?iaujant arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, buvo susij?s su min?tu suk?iavimu, bet tai nereiškia, kad b?tinai turi b?ti nustatyti visi suk?iaujant dalyvav? asmenys ir atitinkami j? veiksmai.

2. Direktyva 2006/112

turi b?ti aiškinama taip:

- ja nedraudžiama, kai siekdama atsisakyti suteikti teis? ? atskait? mokes?i? institucija tvirtina, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo suk?iaujant prid?tin?s vert?s mokes?iu, kad ši mokes?i? institucija pagr?st? š? atsisakym? papildomai ar subsidiariai ?rodymais, patvirtinan?iais ne tok? dalyvavim?, bet aplinkyb?, kad šis apmokestinamasis asmuo, jei b?t? buv?s reikalaujamai r?pestingas, b?t? žinoj?s, jog atitinkamas sandoris yra

susijęs su tokiu sukčiavimu,

– vien aplinkybės, kad tiekimo grandinės, kuriai priklauso šis sandoris, nariai pažinojo vienas kitą, nėra pakankamas rodymas, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaujant.

3. Direktyva 2006/112, siejama su proporcingumo principu,

turi būti aiškinama taip:

– pagal ją nedraudžiama, kai yra požymių, leidžiančių tarti esant pažeidimą ar sukčiavimą, reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo būtų rėpastingesnis tam, kad įsitikintų, kad jo vykdomas sandoris nelemia dalyvavimo sukčiaujant,

– vis dėlto negalima reikalauti, kad jis atliktų sudėtingus ir nuodugnius patikrinimus, pavyzdžiui, tuos, kuriuos gali atlikti mokesčių administratorius,

– nacionalinis teismas turi įvertinti, ar, atsižvelgiant į visas nagrinėjamo atvejo aplinkybes, apmokestinamasis asmuo buvo pakankamai rėpastingas ir įmėsi priemonių, kurių šiomis aplinkybėmis iš jo galima pagrėstai reikalauti.

4. Direktyva 2006/112

turi būti aiškinama taip:

– pagal ją draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą vien dėl to, kad jis nesilaikė iš nacionalinių ar Sąjungos teisės nuostatų, susijusių su maisto produktų tiekimo grandinės sauga, kylančių pareigų,

– vis dėlto ši pareigų nesilaikymas gali būti vienas iš rodymų, kuriuo gali remtis mokesčių institucija, siekdama nustatyti tiek pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimo būvimą, tiek šio apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaujant, net jei nėra konstatuoti tokie pažeidimai kompetentingos administracinės institucijos ankstesnio sprendimo.

5. Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnyje įtvirtinta teisė į teisingą bylos nagrinėjimą

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiama skundą dėl mokesčių institucijos sprendimo nagrinėjantiam teismui kaip įrodymą, kad buvo sukčiaujama pridėtinės vertės mokesčiu arba apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, atsižvelgti į šią pareigų pažeidimą, jei šis rodymas gali būti užginčytas ir pagal rungimosi principą ginčijamas šiame teisme.

6. Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo principas

turi būti aiškinami taip:

jais nedraudžiama mokesčių praktika, pagal kurią, siekiant atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą dėl to, kad jis dalyvavo sukčiaujant pridėtinės vertės mokesčiu, atsižvelgiama į tai, kad apmokestinamojo asmens atstovo įstatyminis atstovas žinojo apie šio sukčiavimo aplinkybes, neatsižvelgiant į taikytinas nacionalines taisykles, reglamentuojančias atstovavimą, ir šiuo atveju sudarytos

atstovavimo sutarties nuostatas.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.