

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. lapkričio 24 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167 ir 168 straipsniai – Teisė į pirkimo PVM atskaitą – Draudimo sukūliauti principas – Tiekimo grandinė – Atsisakymas suteikti teisė atskaitą sukūvimo atveju – Apmokestinamasis asmuo – Antrasis prekų pirkėjas – Sukūvimas, susijęs su atliekant pirmąjį pirkimą mokėtino PVM dalimi – Atsisakymo suteikti teisė atskaitą apimtis“

Byloje C-596/21

dėl *Finanzgericht Nürnberg* (Niurnbergo finansų teismas, Vokietija) 2021 m. rugsėjo 21 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2021 m. rugsėjo 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A

prieš

Finanzamt M

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai D. Gratsias (pranešėjas), M. Ileši, I. Jarukaitis, ir Z. Csehi,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir R. Kanitz,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek, ir J. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Pethke ir V. Uher,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1),

iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112), 167, 168 ir 178 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant A ir *Finanzamt M* (M mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl atsisakymo suteikti teisę pridėti vertės mokesčio (PVM), sumokėto perkant automobilį 2011 m. mokestiniais metais, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 IV antraštinės dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 1 skyriaus „Prekių tiekimas“ 14 straipsnio 2 dalies c punktą prekė perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas, laikomas prekių tiekimu.

4 Direktyvos 2006/112 X antraštinės dalies 1 skyriaus „Teisės atskaitų atsiradimas ir taikymo sritis“ 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisės atskaitų atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5 Šios direktyvos 168 straipsnyje, esančiame tame pačiame 1 skyriuje, numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 Šios direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriaus „Teisės atskaitų gyvendinimo taisyklės“ 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisės atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitų faktūrą;

<...>“

7 Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 1 skyriaus „Prievolė sumokėti PVM“ 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtiną vertės mokesčio sąskaitoje faktūroje.“

8 Šios direktyvos XI antraštinės dalies 7 skyriaus „Vairios nuostatos“ 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdumus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu

susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vokietijos teis?

9 *Umsatzsteuergesetz* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) 3 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Sandorio pagal sutart? d?l komisinio atlyginimo (*Handelsgesetzbuch* (Komeracinis kodeksas) 383 straipsnis) atveju tiekimas vyksta tarp komitento ir komisionieriaus. Komisinio atlyginimo parduodant atveju pirk?ju laikomas komisionierius, komisinio atlyginimo perkant atveju – komitentas.“

10 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos *UStG* 15 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Verslininkas gali atskaityti š? pirkimo mokest?:

1) pagal teis?s aktus mok?tin? mokest? už kito verslininko jo verslo tikslams patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. ?gyvendinti teis? ? atskait? verslininkas gali tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?. <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 2011 m. A, prekybininkas ir ieškovas pagrindin?je byloje, iš C, kuris teig? esantis W, nusipirko naudot? automobil? savo verslo tikslams (toliau – gin?ijamas automobilis). W žinojo, kad C apsimet? juo, ir tam neprieštaravo. C išraš? W s?skait? fakt?r? 52 100,84 euro sumai su atskirai nurodytu 9 899,16 euro PVM už gin?ijamo automobilio tiekim?, o W v?liau išraš? ieškovui pagrindin?je byloje s?skait? fakt?r? 64 705,88 euro sumai su 12 294,12 euro PVM. W ši? s?skait? fakt?r? perdav? C, kuris savo ruožtu j? perdav? ieškovui pagrindin?je byloje.

12 A sumok?jo C iš viso 77 000 eur? sum?, kuri? sudar? 64 705,88 euro prek?s vert? ir 12 294,12 euro su ja susij?s PVM. C pasiliko visas šias sumas. Savo apskaitoje ir mokes?i? deklaracijose C nurod? 52 100,84 euro pirkimo kain? ir 9 899,16 euro PVM, taip, kaip buvo nurodyta jo išrašytoje s?skaitoje fakt?roje W. Tod?l C sumok?jo tik su pastar?ja suma susijus? mokest?, t. y. 9 899,16 euro. W savo ruožtu ne?trauk? sandorio nei ? savo apskait?, nei ? mokes?i? deklaracijas, tod?l už tai mokes?io nesumok?jo.

13 A praš? leisti atskaityti 12 294,12 euro pirkimo PVM už gin?ijamo automobilio pirkim?. Savo ruožtu mokes?i? administratorius mano, kad A negali pasinaudoti teise ? pirkimo PVM atskait?, nes negal?jo nežinoti apie C mokes?i? suk?iavim?.

14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad atsižvelgiant ? tai, jog ?vyko keli ?vykiai, kuriuos jis laiko „ne?prastais“, A tur?jo patikrinti savo kontrahento tapatyb?. Šis patikrinimas jam b?t? leid?s konstatuoti, pirma, kad C s?moningai nusl?p? savo tapatyb?, o tai gal?jo tur?ti vienintel? tiksl? – suk?iauti PVM, mok?tinu už gin?ijamo automobilio pardavim?, ir, antra, kad W neketino ?vykdyti savo mokestini? prievoli?.

15 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkte numatytos s?lygos, susijusios su pirkimo PVM atskaita, yra tenkinamos, kiek tai susij? su 12 294,12 euro suma, nurodyta kaip PVM s?skaitoje fakt?roje, kuri? W. išraš? A. Kadangi W neprieštaravo C veiksams, šiuos du veik?jus sieja ne?prasto pardavimo komisinis atlyginimas, t. y. komitentas – C – kartu yra ir komisionieriaus W atstovas. Tod?l

preziuruotina, kad pirmiausia C tiek? gin?ijam? automobil? W, paskui W tiek? automobil? A.

16 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad pagal *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija) jurisprudencij? A gal?t? b?ti atsisakyta leisti atskaityti 12 294,12 euro sum?, nors, pirma, C ?vykdyto PVM suk?iavimo suma buvo tik 2 394,96 euro, ir, antra, faktiškai sumok?to ir mok?tino mokes?io skirtumas, jei sandoriai b?t? buv? sudaryti tinkamai, buvo b?tent pastaroji suma.

17 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad turi b?ti atsisakyta leisti atskaityti pirkimo PVM tik tiek, kiek b?tina kompensuoti mokestin? pajam? praradim? d?l suk?iavimo. Atsižvelgdamas ? tai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pažymi, kad pagal 2021 m. balandžio 14 d. Nutart? *Finanzamt Wilmersdorf* (C?108/20, EU:C:2021:266, 35 punktas) atsisakymas suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait? nepriklauso nuo to, ar suk?iaujant dalyvaujantis asmuo iš to gavo mokestin?s arba ekonomin?s naudos; juo siekiama užkirsti keli? su suk?iavimu susijusiems sandoriams, vis? pirma atimant galimyb? parduoti prekes ir paslaugas, kurios yra su suk?iavimu susijusio sandorio objektas.

18 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas link?s manyti, kad atsisakymas suteikti teis? atskaityti pirkimo PVM b?t? apribotas valstyb?s patirtos mokestin?s žalos suma. Ši žala tur?t? b?ti apskai?iuota lyginant ?statymiškai mok?tino PVM už visus tiekimus sum? su faktiškai sumok?to mokes?io suma. Remiantis šiuo poži?riu, A tur?jo teis? atskaityti 9 899,16 euro sumok?to pirkimo mokes?io. Tur?t? b?ti atsisakyta leisti atskaityti tik likusi? dal?, t. y. 2 394,96 euro sum?, atitinkan?i? valstyb?s patirt? mokestin? žal?.

19 Tokiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Nürnberg* (Niurnbergo finans? teismas, Vokietija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar galima antram prek?s pirk?jui neleisti atskaityti ?sigyjant ši? prek? sumok?to pirkimo PVM, remiantis tuo, kad jis tur?jo žinoti, jog pradinis pardav?jas, parduodamas prek? pirm? kart?, PVM suk?iavo, net jei pirmasis pirk?jas taip pat žinojo apie š? suk?iavim??

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai: ar antrajam pirk?jui taikomas atsisakymas ribojamas valstyb?s d?l šio suk?iavimo patirtos mokestin?s žalos suma?

3. Jeigu ? antr?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai: ar valstyb?s patirta mokestin? žala apskai?iuojama:

a) lyginant atitinkamas tiekim? grandin?je pagal ?statym? mok?tino PVM sumas su faktiškai apskai?iuotu PVM;

b) lyginant atitinkamas tiekim? grandin?je pagal ?statym? mok?tino PVM sumas su faktiškai sumok?tu PVM; ar

c) kuriuo nors kitu b?du?“

D?l prejudicini? klausim?

Pirmin?s pastabos

20 Nors formuluodamas tris klausimus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurod? jokios konkre?ios Direktyvos 2006/112 nuostatos ar bendrojo teis?s principo, vis d?lto iš jo prašymo matyti, kad šio teismo klausimai susij? su šios direktyvos 167 ir 168 straipsni?, aiškinam? atsižvelgiant ? draudimo suk?iauti princip?, kuris yra bendrasis S?jungos teis?s

principas, aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Granarolo*, C?617/19, EU:C:2021:338, 63 punkt?).

21 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad apmokestinam?j? asmen? teis? iš PVM, kur? sumok?ti jie turi prievol?, atskaityti mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ir paslaugas, naudojamas apmokestinamai veiklai, yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. 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? reikalavim? arba s?lyg? (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 31 punkt?).

22 Vis? pirma atskaitos tvarkos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 39 punkt?).

23 Be to, klausimas, ar už ankstesnius arba v?lesnius atitinkam? prekiz? pardavimo sandorius mok?tinas PVM buvo sumok?tas ? valstyb?s biudžet?, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM. Iš ties? PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atimant ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM sum? (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 40 punktas).

24 Vis d?lto kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, tod?l teis?s subjektai negali suk?iaudami ar piktnaudžiaudami remtis S?jungos teis?s normomis. Taigi nacionalin?s institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei, atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant arba piktnaudžiaujant (2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 21 punktas ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Nutarties *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Teise ? atskait? neleidžiama pasinaudoti ne tik tada, kai suk?iavo pats apmokestinamasis asmuo, bet ir tada, kai nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam teis? ? atskait? pagrindžian?ios prek?s buvo patiektos ar paslaugos suteiktos, žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvavo su PVM suk?iavimu susijusiame sandoryje arba bent jau pad?jo j? ?vykdyti. Iš ties? toks apmokestinamasis asmuo Direktyvos 2006/112 tikslais turi b?ti laikomas suk?iavimo dalyviu ar j? palengvinan?iu asmeniu, neatsižvelgiant ? tai, ar jis gauna naudos perparduodamas šias prekes ar naudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 22 ir 23 punktus ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 46 ir 47 punktus ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

26 Vis d?lto su Direktyvoje 2006/112 numatyta teis?s ? atskait? tvarka nesuderinamas atsisakymas suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo suk?iavimu ar kad kitas sandoris, kuris yra tiekim? grandin?s dalis – ankstesnis ar v?lesnis nei šio apmokestinamojo asmens – buvo susij?s su PVM suk?iavimu. Atsakomyb?s be kalt?s sistemos nustatymas iš ties? viršyt? tai, kas b?tina siekiant apsaugoti valstyb?s biudžeto teises (2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 25 punktas ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 49 punktas).

27 Pagal PVM direktyvos 273 straipsn? valstyb?s nar?s gali laisvai priimti priemones, kuriomis

siekiami užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Konkrečiai kalbant, nesant Sąjungos teisės nuostatų šiuo klausimu, valstybės narės yra kompetentingos pasirinkti sankcijas, kurios joms atrodo tinkamos tais atvejais, kai siekiant pasinaudoti teise? PVM atskait? nesilaikoma Sąjungos teisės aktuose numatyt? sąlyg? (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287, 25 punktą).

28 Atsižvelgiant ? šiuos argumentus reikia nagrinėti ?vairius prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik? teismo klausimus.

D?I pirmojo klausimo

29 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius, siejamus su draudimo sukčiauti principu, reikia aiškinti taip, kad antrajam prek?s pirk?jui gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu jis žinojo arba tur?jo žinoti, kad šis ?sigijimas susij?s su pradinio pardav?jo PVM sukčiavimu, ?vykdytu per pirm?j? pardavim?, net jei pirmasis pirk?jas taip pat žinojo apie š? sukčiavim?.

30 Kaip matyti iš šio sprendimo 26 punkto, vien tai, kad apmokestinamasis asmuo ?sigijo prek? ar paslaug?, nors žinojo ar tur?jo žinoti, kad ?sigydamas prek? ar paslaug? dalyvavo sandoryje, susijusiame su PVM sukčiavimu, ?vykdytu prek? tiekim? ar paslaug? teikim? grandin?je, Direktyvos 2006/112 tikslais laikoma dalyvavimu sukčiaujant. Vienintelis teigiamas veiksmas, kuris yra lemiamas siekiant pagr?sti atsisakym? suteikti teis? ? atskait? esant tokiai situacijai, yra ši? prek? ar paslaug? ?sigijimas. Šis ?sigijimas palengvina sukčiavim?, nes leidžia realizuoti atitinkamus produktus, o to pakanka, kad b?t? atsisakyta suteikti teis? ? sumok?to PVM atskait? (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 26 ir 34 punktus).

31 Iš to matyti, kad jei tinkamai ?rodyta, jog antrasis pirk?jas žinojo arba tur?jo žinoti apie pradinio pardav?jo PVM sukčiavim? (tai pagrindin?je byloje turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), tai, kad pirmasis prek?s pirk?jas taip pat žinojo apie pradinio pardav?jo sukčiavim? ir j? palengvino, netrukdo šiam antrajam pirk?jui atsisakyti leisti atskaityti PVM, sumok?t? vykdant sandor?, susijus? su šiuo sukčiavimu, ar v?lesn? sandor?.

32 Taigi ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius, siejamus su draudimo sukčiauti principu, reikia aiškinti taip, kad antrajam prek?s pirk?jui gali b?ti atsisakyta leisti atskaityti pirkimo PVM d?l to, kad jis žinojo arba tur?jo žinoti apie pradinio pardav?jo PVM sukčiavim? per pirm?j? pardavim?, net jei pirmasis pirk?jas taip pat žinojo apie š? sukčiavim?.

D?I antrojo klausimo

33 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius, siejamus su draudimo sukčiauti principu, reikia aiškinti taip, kad antrajam prek?s, kuri iki šio ?sigijimo buvo sukčiavimo sandorio, susijusio tik su dalimi PVM, kur? valstyb? turi teis? surinkti, objektas, pirk?jui gali b?ti atsisakyti suteikti teis? ? už š? sandor? sumok?to viso PVM ar PVM tik iki sumos, kuri buvo mokestin?s žalos padariusio sukčiavimo objektas, atskait?, jeigu jis žinojo ar tur?jo žinoti, kad šis ?sigijimas buvo susij?s su sukčiavimu.

34 Šiuo klausimu reikia priminti, viena vertus, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesi? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, tod?l teis?s subjektai negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis. Taigi

nacionalin?s institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei, atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant arba piktnaudžiaujant (2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 21 punktas ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Nutarties *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Kalbant apie suk?iavim?, pažym?tina, kad pagal suformuot? jurisprudencij? turi b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait? ne tik tada, kai apmokestinamasis asmuo suk?iavo pats, bet ir tada, kai nustatoma, 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 su PVM suk?iavimu susijusiame sandoryje. Iš ties? toks apmokestinamasis asmuo Direktyvos 2006/112 tikslais turi b?ti laikomas suk?iavimo dalyviu, neatsižvelgiant ? tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, tokioje situacijoje pad?damas suk?iaujantiems asmenims ir tapdamas j? bendrininku (2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 22 ir 23 punktai ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 46 ir 47 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

36 Kita vertus, reikia pabr?žti, kad atsisakymas suteikti teis? ? ieškovo pagrindin?je byloje sumok?to pirkimo PVM atskait? turi b?ti atskirtas nuo sankcij?, kurias valstyb? nar? gali numatyti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn?. Reikia pripažinti, kad suk?iavimas turi b?ti sustabdytas taikant valstybi? nari? nustatytas sankcijas, siekiant atgrasyti nuo neteis?tos mokestin?s veiklos (šiuo klausimu žr. 2021 m. liepos 1 d. Sprendimo *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C?521/19, EU:C:2021:527, 26 ir 38 punktus).

37 Vis d?lto pagal suderint? PVM sistem? nacionalin?s valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, jei, atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant arba kad apmokestinamasis asmuo, kuriam teis? ? atskait? pagrindžian?ios prek?s buvo patiekτος ar paslaugos suteiktos, žinojo arba tur?jo žinoti, jei atliko patikrinim?, kurio pagr?stai gali b?ti reikalaujama iš bet kurio ?kio subjekto, kad sandoris, kuriame jis dalyvavo, buvo susij?s su suk?iavimu (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, 53, 54 ir 59 punktus).

38 Kadangi nežinojimas apie suk?iavim?, susijus? su teis? ? atskait? suteikian?iu apmokestinamuoju sandoriu, nepaisant to, kad buvo atlikti patikrinimai, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama iš bet kurio ?kio subjekto, yra numanoma materialin? teis?s ? atskait? s?lyga, šios s?lygos netenkinan?iam apmokestinamajam asmeniui turi b?ti atsisakyta leisti pasinaudoti visos apimties teise ? atskait? (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 24, 31 ir 33 punktus).

39 Ši? išvad? patvirtina nacionalin?ms valdžios institucijoms ir teismams tenkan?ios pareigos atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad sandoris susij?s su suk?iavimu, tikslai. Iš ties?, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, šio reikalavimo tikslas, be kita ko, ?pareigoti apmokestinamuosius asmenis imtis tokio r?pestingumo, kurio pagr?stai galima reikalauti d?l bet kokio ekonominio sandorio, kad jie ?sitikint?, jog sandoriai, kuriuos vykdo, ne?traukia j? ? mokes?i? suk?iavim? (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 28 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

40 Vis d?lto toks tikslas negal?t? b?ti veiksmingai pasiektas, jei atsisakymas suteikti teis? ? atskait? b?t? apribotas tik sum?, sumok?t? kaip mok?tinas PVM, proporcinga dalimi, atitinkan?ia sum?, kuri yra suk?iavimo objektas, nes taip apmokestinamieji asmenys b?t? skatinami tik imtis tinkam? priemoni? galimo suk?iavimo pasekm?ms apriboti, bet tai neb?tinai b?t? tos priemon?s,

kurios leist? užtikrinti, kad d?l savo sudaryt? sandori? jie nedalyvaus suk?iaujant mokes?iais ar to suk?iavimo nepalengvins.

41 Be to, Teisingumo Teismas jau tur?jo galimyb? nuspr?sti, jog to, kad apmokestinamasis asmuo ?sigijo preki? ar paslaug?, nors žinojo ar tur?jo žinoti, kad ?sigydamas šias prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, susijusiame su suk?iavimu pirkimo srityje, pakanka, kad b?t? galima manyti, jog šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo suk?iaujant, ir neleisti jam pasinaudoti teise ? atskait?, net nesant b?tinyb?s nustatyti, kad egzistuoja mokestini? pajam? praradimo gr?sm? (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 56 punktas).

42 Taigi ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius, siejamus su draudimo suk?iauti principu, reikia aiškinti taip, kad antrajam prek?s, kuri iki šio ?sigijimo buvo suk?iavimo sandorio, susijusio tik su dalimi PVM, kur? valstyb? turi teis? surinkti, objektas, pirk?jui turi b?ti atsisakyta suteikti teis? ? už š? sandor? sumok?to viso PVM atskait?, jeigu jis žinojo ar tur?jo žinoti, kad šis ?sigijimas buvo susij?s su suk?iavimu.

D?l tre?iojo klausimo

43 Atsižvelgiant ? pirm?j? klausim? pateikt? atsakym?, n?ra reikalo atsakyti ? tre?i?j? klausim?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

44 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio 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:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 ir 168 straipsniai, siejami su draudimo suk?iauti principu,**

turi b?ti aiškinami taip:

antrajam prek?s pirk?jui gali b?ti atsisakyta leisti atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) d?l to, kad jis žinojo arba tur?jo žinoti apie pradinio pardav?jo PVM suk?iavim? per pirm?j? pardavim?, net jei pirmasis pirk?jas taip pat žinojo apie š? suk?iavim?.

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 167 ir 168 straipsniai, siejami su draudimo suk?iauti principu,**

turi b?ti aiškinami taip:

antrajam prek?s, kuri iki šio ?sigijimo buvo suk?iavimo sandorio, susijusio tik su dalimi prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), kur? valstyb? turi teis? surinkti, objektas, pirk?jui turi b?ti atsisakyta suteikti teis? ? už š? sandor? sumok?to viso PVM atskait?, jeigu jis žinojo ar tur?jo žinoti, kad šis ?sigijimas buvo susij?s su suk?iavimu.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?