

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) NUTARTIS

2021 m. balandžio 14 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnis – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167 ir 168 straipsniai – Teisė į pirkimo PVM atskaitą – Atsisakymas – Sukčiavimas – Tiekimo grandinė – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad susigydamas dalyvauja sandoryje, įtrauktame į PVM sukčiavimą“

Byloje C-108/20

dėl *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno-Brandenburgio finansų teismas, Vokietija) 2020 m. vasario 5 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2020 m. vasario 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

HR

prieš

Finanzamt Wilmersdorf

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai E. Juhász ir I. Jarukaitis (pranešėjas),

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- HR, atstovaujamos *Rechtsanwalt* M. Wulf,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

atsižvelgęs į išklausius generalinį advokatą priimtą sprendimą išspręsti bylą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šį

Nutartis

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 167 straipsnio ir 168 straipsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant HR ir *Finanzamt Wilmersdorf* (Vilmersdorfo mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl atsisakymo suteikti teisę pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto perkant gėrimus 2009 ir 2010 mokesčiais metais, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje, esančiame šios direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriuje „Teisės atskaita atsiradimas ir taikymo sritis“, nustatyta:

„Teisė atskaita atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

4 Šios direktyvos to paties skyriaus 168 straipsnyje 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;

<...>“

5 Minėtos direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Vokietijos teisė

6 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (PVM įstatymas, BGBl. 2005 I, p. 386) 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Verslininkas gali atskaityti šį pirkimo PVM:

1. Pagal teisės aktus mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Tam, kad galėtų įgyvendinti teisę atskaitą, verslininkas turi turėti pagal šio įstatymo 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. <...>

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 2009 ir 2010 m. HR kartu su sutuoktinių vykdė didmeninę prekybą gėrimais. PVM deklaracijose, susijusiose su šiais mokesčiais metais, ji atskaitė pirkimo PVM, sumokėtą už realiai atliktus gėrimų tiekimus pagal *P GmbH* išrašytas sąskaitas faktūras, kuris sudarė 993 164 EUR už 2009 m. ir 108 417,87 EUR už 2010 m.

8 Remiantis dviem jau įsigaliojusiais nuosprendžiais baudžiamosiose bylose, įsigydamą HR patiektus gėrimus P kelis kartus įvykdė PVM sukūiavimą. Remiantis šio teismo išvadamis, HR sutuoktinis tiekė P didelius spiritinius gėrimus, kavos ir *Red Bull* kiekius, kurių apyvarta sudarė apie 80 mln. EUR, tačiau neišrašė sąskaitų faktūrų už šiuos tiekimus. P darbuotojas išrašė fiktyvias sąskaitas faktūras, susijusias su šiomis prekėmis pirkimu, kuriomis remdamasi P nepagrįstai pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitę. HR sutuoktinis taip pat suteikė P kainoraščių ir šių prekių potencialių pirkėjų sąrašus. Prekės būdavo perparduodamos įvairiems pirkėjams, tarp jų ir HR.

9 Nustatęs šias faktines aplinkybes mokesčių administratorius atsisakė suteikti P teisę į PVM atskaitę ir taip pat pasielgė HR atžvilgiu, iš esmės nusprendęs, kad HR kartu su žmona dalyvavo tiekimo grandinėje, kurioje buvo sukūiaujama.

10 HR kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno-Brandenburgio finansų teismas, Vokietija), jame teigė, kad atitinka teisės aktuose nustatytas sąlygas, kad galėtų pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitę.

11 Mokesčių administratorius, priešingai, laikosi nuomonės, jog HR dėl savo sutuoktinio dalyvavimo ir neįprastos prekybos turėjo suprasti, kad jos žmona buvo tiekimo grandinėje, kurioje vykdytas PVM sukūiavimas, dalis.

12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonė dėl sąvokos „tiekimo grandinė“ aiškinimo atsižvelgiant į Sąjungos teisę ir dėl to, ar ši sąvoka gali apimti verslo santykius, kurie yra jo nagrinėjamos bylos dalykas, ir jis pažymėjo, kad nei HR, pasinaudodama savo teise į pirkimo PVM, sumokėto už P pristatytus gėrimus, atskaitę, nei minėta žmona, kaip prekės tiekėja, vykdydamos aptariamus sandorius nesukūiavo PVM srityje.

13 Jo teigimu, galima manyti, kad vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie mokesčių sukūiavimą, įvykdytą ankstesniame aptariamo sandorio etape, iš jo atimama teisė į pirkimo PVM atskaitę. Sąvoka „tiekimo grandinė“ suprantama taip, jog pakanka, kad tiekiamą prekę būtų keli vienas po kito einantys sandorių objektas, o įsitraukimas į sukūiavimą vykdytą pirkimus egzistuoti vien dėl to, kad jis susijęs su ta pačia preke, ir nebūtina, kad apmokestinamasis asmuo ginčijamu sandoriu palengvintų ar skatintų sukūiavimą.

14 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus toks sąvokos „tiekimo grandinė“ aiškinimas būtų pernelyg platus. Jo nuomone, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitę sukūiavimo atveju galimas tik tuomet, kai paėiliui įvykdytą sandorį konkretus derinys sukuria šią sandorį, vertinamą bendrai, apgaulingą pobūdį, kaip, pavyzdžiui, tuo atveju, kai paėiliui įvykdyti tiekimai yra bendro plano, kuriuo siekiama apsunkinti patiektų prekių atsekamumą, o kartu – mokesčių sukūiavimo tiekimo grandinėje aptikimą, dalis. Tokiame analizė patvirtina jurisprudencija, pagal kurią atsisakymas suteikti teisę į atskaitę siejamas su apmokestinamojo asmens „dalyvavimu“ ar „įsitraukimu“. Jo teigimu, vien to, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie sukūiavimą, nepakanka, kad būtų galima apibūdinti dalyvavimą sukūiaujant ar įsitraukimą į jį, nes dalyvavimas ar įsitraukimas reiškia asmeninį prisidėjimą prie sukūiavimo, bent jau skatinimo ar palengvinimo forma. Nesąžiningumas, kaip visiškai subjektyvi aplinkybė, negali pakeisti aktyvaus dalyvavimo, kuris būtų tinas apibūdinant dalyvavimą ar įsitraukimą.

15 Taigi, jo teigimu, tokiu atveju, kaip nagrinėjamas jo nagrinėjamoje byloje, kai nebuvo nusiųpti nei tiekimo santykiai, nei tiekėjai, kai sukūiavimas vykdytą pirkimus yra visiškai užbaigtas ir jis nebėgali būtų palengvintas ar skatinamas, ir kai nėra bendro plano, kuriame būtų numatyta,

kad tiekimai yra kelis sandorius apimančio sukčiavimo dalis, neturi būti atsisakoma suteikti teisė ? atskait? . Tokiomis aplinkybomis P ir HR siejantis sandoris gali būti laikomas tiekimo santykių ?siniu, nepriklausomai nuo sandorio, susijusio su vykdant pirkimus atliktu sukčiavimu, kad tiekimo grandinė baigtųsi prie P. Klausimas, ar HR sutuoktinis pateiktų klientų sąrašą ir aptariamą prekę ?sąrašą P, neturi reikšmės, nes ši aplinkybė nepaneigia to, kad P tiekimai HR neturėjo jokios ?takos šios bendrovės anksčiau vykdytam sukčiavimui. Be to, nagrinėjami sandoriai nepadarė žalos PVM srityje, nes P turėjo prievolę sumokėti sąskaitose faktūrose nurodytą PVM ir negavo mokesčių naudos, galinčios prieštarauti Direktyvos 2006/112 tikslams.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tokiomis aplinkybomis ankstesniame etape vykdyto sukčiavimo padarinių palikimas galioti visiems vėlesniems sandoriams, kai apmokestinamasis asmuo paprasčiausiai žinojo ar turėjo žinoti apie sukčiavimą, yra neproporcingas mokesčių neutralumo principo apribojimas, turint omenyje, kad atsisakymas suteikti teisė ? atskait? negali būti sankcijos pobūdžio. Jo teigimu, ši koncepcija patvirtina aplinkybę, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamą prekių pardavimų sandorius buvo sumokėtas ? valstybės išdė, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei ? pirkimo PVM atskait?. Šiomis aplinkybomis Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vis dėlto neatrodo, kad sąvokų „tiekimo grandinė“ aiškinant plačiai būtų galima pasiekti šiuos tikslus. Galiausiai atsisakymo suteikti teisė ? atskait? tokiomis aplinkybomis klaidingas pobūdis taip pat gali kilti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią PVM srityje negalima daryti skirtumo tarp „teistų“ ir „neteistų“ sandorių.

17 Būtent tokiomis aplinkybomis *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno-Brandenburgio finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2006/112 <...> 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas aiškintini taip, kad pagal juos draudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią atsisakoma suteikti teisė ? pirkimo [PVM] atskait? ir tuomet, kai ankstesniame etape atliekant pirkimus buvo vykdytas [PVM] sukčiavimas ir apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo arba turėjo žinoti, nepaisant to, kad per sandorį, kurio gavėjas jis buvo, jis nedalyvavo sukčiaujant dėl mokesčių ir nebuvo ? tai ?trauktas, taip pat neskaito ir nepalengvino šio sukčiavimo?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, jeigu atsakymų ? klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas ? pateiktas klausimą nekelia jokių pagrįstų abejonių, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklauso generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.

19 Ši nuostata reikia taikyti šioje byloje.

20 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, ?sigijusiam prekių, kurios buvo atliekant pirkimus vykdyto PVM sukčiavimo tiekimo grandinėje objektas, ir apie tai žinojusiam arba turėjusiam žinoti, nors aktyviai nedalyvavusiam sukčiaujant, atsisakoma suteikti teisė ? pirkimo PVM atskait?.

21 Teisingumo Teismas ne kartą priminė, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir

piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Šiuo klausimu jis nusprendė, kad bylos šalys negali sukčiaudamos ar piktnaudžiaudamos remtis Sąjungos teisės normomis, todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise atsikaiti, jei, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant 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 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

22 Teisingumo Teismas taip pat daug kartu priminė, kad turi būti atsisakyta suteikti teisę atsikaiti ne tik kai sukčiavo pats apmokestinamasis asmuo, bet ir kai yra nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam teisė atsikaiti pagrindą sudarančios prekės buvo patiektos ar paslaugos suteiktos, žinojo ar turėjo žinoti, kad sigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvavo sukčiavime 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 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 45 punktą ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

23 Šiuo klausimu jis nusprendė, kad toks apmokestinamasis asmuo Direktyvos 2006/112 tikslais turi būti laikomas sukčiavimo dalyviu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, tokioje situacijoje padėdamas sukčiaujantiems asmenims ir tapdamas jų bendrininku (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 ir 57 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 46 punktą; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 39 punktą; 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktą).

24 Teisingumo Teismas taip pat ne kartą pažymėjo, kad tais atvejais, kai buvo vykdytos teisės atsikaiti materialinės sąlygos, apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę atsikaiti tik tuomet, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad jis žinojo ar turėjo žinoti, kad sigydamas teisė atsikaiti pagrindžiančias prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, kuris buvo tiekimo ar kito subjekto, dalyvavusio tiekimo ar teikimo grandinėje kaip pirkėjas ar pardavėjas, vykdyto sukčiavimo dalis (žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 40 punktą; 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 28 punktą ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 53 punktą).

25 Iš tiesų šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad su Direktyvoje 2006/112 numatyta teise atsikaiti tvarka nesuderinama taikyti sankciją nesuteikiant šios teisės apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ar negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris trauktas tiekimo vykdymo sukčiavimu arba kitas sandoris, tiekimo grandinės dalis, prieš ar po šio apmokestinamojo asmens vykdymo sandorį buvo susijęs su PVM sukčiavimu; atsakomybės be kaltės sistemos sukrimas iš tiesų viršija tai, kas būtina valstybės išdo teisėms apsaugoti (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 47 ir 48 punktus; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 41 ir 42 punktus ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 52 punktą).

26 Priešingai, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijai aiškina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, iš šios nutarties 21–25 punktuose nurodytos jurisprudencijos aiškiai

matyti, pirma, kad vien aplinkyb?, jog apmokestinamasis asmuo ?sigijo preki? ar paslaug?, nors bet kuriuo atveju žinojo, kad ?sigydamas dalyvavo sandoryje, susijusiame su atliekant pirkimus ?vykdytu PVM suk?iavimu preki? tiekimo ar paslaug? teikimo grandin?je, Direktyvos 2006/112 tikslais laikoma dalyvavimu suk?iaujant. Kaip teigia Vokietijos vyriausyb?, vienintelis teigiamas veiksmas, kuris yra lemiamas siekiant pagr?sti atsisakym? suteikti teis? ? atskait? esant tokiai situacijai, yra ši? preki? ar paslaug? ?sigijimas. Taigi, siekiant pagr?sti tok? atsisakym?, neb?tina ?rodyti, kad šis apmokestinamasis asmuo vienaip ar kitaip aktyviai dalyvavo suk?iaujant, net jeigu j? tik aktyviai skatino ar palengvino. Taip pat nesvarbu, kad jis nesl?p? tiekimo santyki? ir tiek?j?.

27 Juo labiau kad pagal ši? jurisprudencij? iš apmokestinamojo asmens, kuris tur?jo žinoti, kad ?sigydamas prekes dalyvavo sandoryje, susijusiame su atliekant pirkimus ?vykdytu PVM suk?iavimu preki? tiekimo ar paslaug? teikimo grandin?je, taip pat atimama teis? ? atskait?. Tokiu atveju atsisakoma suteikti teis? ? atskait? d?l to, kad nebuvo imtasi tam tikro r?pestingumo.

28 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas jau ne kart? nusprend?, jog S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas imt?si vis? priemoni?, kuri? gali b?ti iš jo pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sandoris, kur? jis vykdo, ne?traukia jo ? mokes?io suk?iavim?; priemoni?, kuri? konkre?iu atveju gali b?ti pagr?stai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise ? PVM atskait?, kad ?sitikint?, jog jo sandoriai ne?traukti ? perkan?iojo ?kio subjekto ?vykdyt? suk?iavim?, nustatymas iš esm?s priklauso 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 ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 52 punkt?).

29 Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, jog yra pažeidim? ar suk?iaujama, apdairus ?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 punkt?; 2013 m. geguž?s 16 d. Nutarties *Hardimpex*, C?444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318, 25 punkt? ir 2020 m. rugs?jo 3 d. Nutarties *Vikingo F?vállalkozó*, C?610/19, EU:C:2020:673, 55 punkt?).

30 Be to, nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teig?, kad apmokestinamojo asmens nes?žiningumas negali b?ti kriterijus, galintis pakeisti apmokestinamojo asmens aktyvaus dalyvavimo kriterij?, pažym?tina, kad S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas veikt? s?žiningai (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, 33 punkt? ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C?653/18, EU:C:2019:876, 33 punkt?).

31 Vis d?lto neb?tina, kad apmokestinamojo asmens nes?žiningumas b?t? ?rodytas tam, kad jam b?t? atsisakyta suteikti teis? ? atskait?, nes iš šios nutarties 21–25 punktuose nurodytos jurisprudencijos ir iš išd?styt? motyv? matyti, kad aplinkyb?s, jog ?sigydamas preki? ar paslaug? apmokestinamasis asmuo, nors ?m?sis priemoni?, kuri? iš jo gal?jo b?ti pagr?stai reikalaujama siekiant užtikrinti, kad d?l šio sandorio jis nedalyvaus suk?iaujant, žinojo ar tur?jo žinoti, jog dalyvavo sandoryje, ?trauktame ? suk?iavim?, Direktyvos 2006/112 tikslais pakanka nuspr?sti, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo suk?iaujant, ir atsisakyti jam suteikti teis? ? atskait?.

32 Antra, negalima pritarti aiškinimui, pagal kur?, viena vertus, s?voka „tiekim? grandin?“ turi b?ti suprantama kaip apimanti tik atvejus, kai suk?iavimas kyla iš konkretaus paeiliui sudaryt? sandori? derinio arba bendro plano, kuriame numatyta, kad tiekimai yra kelis sandorius apiman?io suk?iavimo dalis, ir, kita vertus, apmokestinamojo asmens ?vykdytas sandoris ir pirkimo sandoris, susij?s su suk?iavimu, išskyrus šiuos atvejus, turi b?ti laikomi savarankiškais sandoriais, vis? pirma kai suk?iavimas buvo ?vykdytas tuo momentu, kai ?vyko pirmasis iš ši? sandori?, t. y. šio

sukčiavimo jau nebuvo galima nei palengvinti, nei paskatinti.

33 Iš tiesų taip aiškinant būtų nustatytos papildomos atsisakymo suteikti teisės atskaitų sulygos sukčiavimo atveju, kurios nekyla iš šios nutarties 21–25 punktuose nurodytos jurisprudencijos. Kaip nurodyta šios nutarties 31 punkte, aplinkybės, kad apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių ar paslaugų, nors žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, susijusiame su atliekant pirkimus vykdytu sukčiavimu, pakanka, kad būtų galima manyti, jog šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, ir atsisakyti jam suteikti teisės atskaitų.

34 Be to, taikant tokį aiškinimą neatsižvelgiama į tai, kad sukčiavimas, vykdytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės etape, persikelia į kitus šios grandinės etapus, jei surinkta PVM suma neatitinka mokėtinos sumos dėl prekių ar paslaugų kainos sumažėjimo, susijusio su negautu pirkimo PVM. Bet kuriuo atveju aplinkybės, kad apmokestinamasis asmuo įsigija prekių, kurios yra pirkimo sandorio, susijusio su sukčiavimu, objektas, leidžia jas realizuoti, kaip matyti iš pagrindinės bylos faktinių aplinkybių, o tai, kaip pažymi Europos vyriausybė, palengvina sukčiavimą.

35 Trečia, siekiant įvertinti, ar apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, yra nesvarbu, ar nagrinjamas sandoris jam suteikė mokestiną naudą. Iš tiesų, priešingai, nei buvo nuspręsta piktnaudžiavimo srityje (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai; 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 punktas ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 punktas), apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujant PVM srityje konstatavimas nepriklauso nuo sulygos, kad šis sandoris jam suteikė mokestiną naudą, kurios suteikimas prieštarauja Direktyvos 2006/112 nuostatomis siekiamam tikslui. Be to, neturi reikšmės tai, kad nagrinjamas sandoris nesuteikė apmokestinamajam asmeniui jokios ekonominės naudos, kaip priminta šios nutarties 23 ir 34 punktuose.

36 Galiausiai iš šios nutarties 23 ir 25 punktuose pateiktų argumentų, pagal kuriuos, viena vertus, atsakomybės be kaltės sistemos nustatymas viršija tai, kas būtų siekiant apsaugoti valstybės išdo teises, ir, kita vertus, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas dalyvauja į sukčiavimą įtrauktame sandoryje, padeda sukčiavimą vykdančiam asmeniui ir tampa jo bendrininku, matyti, kad toks dalyvavimas yra kaltė, už kurią atsakingas tas apmokestinamasis asmuo.

37 Toks aiškinimas gali sudaryti kliūtis su sukčiavimu susijusiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 58 punktą), visų pirma atimdamas galimybę parduoti prekes ir paslaugas, kurios yra su sukčiavimu susijusio sandorio objektas, todėl dalyvauja kovoje su sukčiavimu, kuri yra, kaip priminta šios nutarties 21 punkte, Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir skatinamas tikslas. Nuolat nuspręsdamas, kad turi būti atsisakyta suteikti teisės atskaitų, jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas dalyvavo su sukčiavimu susijusiame sandoryje, Teisingumo Teismas neišvengiamai padarė išvadą, kad tokiomis aplinkybėmis atsisakymu suteikti teisės atskaitų neviršijama tai, kas būtų šiam tikslui pasiekti. Taip pat jis neišvengiamai nusprendė, kad toks atsisakymas negali būti laikomas mokesčių neutralumo principo, kuriuo, be kita ko, PVM atskaitos tikslais negali remtis apmokestinamasis asmuo, dalyvavęs sukčiaujant dėl mokesčių, pažeidimu (pagal analogiją žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 33 punktą ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 punktą).

38 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktų klausimų reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, įsigijusiam prekių, kurios buvo atliekant pirkimus vykdyto PVM

suk?iavimo tiekim? grandin?je objektas, ir apie tai žinojusiam ar tur?jusiam žinoti, nors aktyviai nedalyvavusiam suk?iaujant, atsisakoma suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

39 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?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos turi b?ti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? apmokestinamajam asmeniui, ?sigijusiam preki?, kurios buvo atliekant pirkimus ?vykdyto prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) suk?iavimo tiekim? grandin?je objektas, ir apie tai žinojusiam ar tur?jusiam žinoti, nors aktyviai nedalyvavusiam suk?iaujant, atsisakoma suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.