

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. sausio 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Atsisakymas suteikti teisę atskaitai – Apmokestinamojo asmens pareigos – Rūpestingumo pareiga – Rodinėjimo pareiga – Mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principai – Sąjungos teisės viršenybė – Nacionalinio teismo praktikos ir Sąjungos teisės prieštaravimas“

Byloje C-537/22

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) 2022 m. gegužės 31 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. rugpjūčio 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Global Ink Trade Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas), P. G. Xuereb, A. Kumin ir I. Ziemele,

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir K. Szíjjártó,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir A. Sipos,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Sąjungos teisės viršenybės principo ir 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, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto išaiškinimo, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo

principus.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Global Ink Trade Kft.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinė mokesčių ir muitų tarnybos skundų direkcija, Vengrija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pastarosios atsisakymo suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už prekių įsigijimą atskaitą.

Teisinis pagrindas

3 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisę į PVM atskaitą įgyjama atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytiną PVM.

4 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„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 Pagal minėtos direktyvos 178 straipsnio a punktą tam, kad galėtų pasinaudoti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi turėti pagal šioje direktyvoje nustatytus reikalavimus išrašytą sąskaitą faktūrą.

6 PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„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 apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 *Global Ink Trade* vykdo didmeninę prekybą Vengrijoje. 2012 m. liepos mėn. iki 2013 m. birželio mėn. ši įmonė įsigijo įvairių biuro prekių. Daugumoje su šiuo įsigijimu susijusių sąskaitų faktūrų nurodyta, kad atitinkamų prekių tiekėjas buvo Vengrijos įmonė *Office Builder Kft.*

8 Atlikęs patikrinimus *Office Builder*, mokesčių administratorius, be kita ko, pažymėjo, kad ji nevykdė realios ekonominės veiklos ir nesilaikė savo mokesčių prievolių. Šios įmonės vadovas, kalintas kalinimo staigoje 2013 m. kovo mėn., neigė išrašęs kokią nors sąskaitą faktūrą ir susirašinęs su *Global Ink Trade*. Be to, šis administratorius konstatavo, kad *Office Builder* ir *Global Ink Trade* keičiantis informacija elektroninio pašto adresas neatitiko oficialaus *Office Builder* elektroninio pašto adreso.

9 Mokesčių administratorius taip pat apklausė liudytojus, kurie patvirtino, kad atitinkamos prekės buvo patiektos *Global Ink Trade*. Jos vadovas pareiškė, kad užmezgė komercinius santykius su *Office Builder* vietiniame laikraštyje paskelbus skelbimą, taip pat patikrino šios įmonės duomenis įmonės registre ir asmeniškai susitiko su jos atstovu, tačiau visi vėlesni susirašiniai vyko elektroniniu paštu.

10 Remdamasis surinktais rodymais mokesi? administratorius nusprend?, kad *Office Builder* tariamai išrašytos s?skaitos fakt?ros *Global Ink Trade* nebuvo patikimos, nes *Office Builder* vadovas aiškiai neig? jas išraš?s. Taigi šis administratorius padar? išvad?, kad šiose s?skaitose fakt?rose nurodyti sandoriai nebuvo sudaryti tarp ši? dviej? ?moni?. Jis nusprend? nesuteikti *Global Ink Trade* teis?s ? šiose s?skaitose fakt?rose nurodyto PVM atskait?, be kita ko, motyvuodamas tuo, kad ši ne?rod? r?pestingumo vykdant savo veikl?, be kita ko, nepakankamai išsiaiškinusi jos tiek?jo tikrosios tapatyb?s ir ar jis vykdo savo mokestines prievoles, taigi ji buvo kalta d?l pasyvaus suk?iavimo.

11 *Global Ink Trade* apskund? š? sprendim? *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas, Vengrija), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, teigdama, kad mokesi? administratoriaus atsisakymas suteikti teis? ? PVM, susijusio su nagrin?jamomis s?skaitomis fakt?romis, atskait? grindžiamas ne?rodytomis faktin?mis aplinkyb?mis ir kad šis administratorius neatsižvelg? ? tai, kad jam teko ?rodin?jimo pareiga.

12 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuoja, kad Teisingumo Teismas panašiose bylose, susijusiose su Vengrija, išaiškino atitinkamas PVM direktyvos nuostatas 2020 m. rugs?jo 3 d. nutartyse *Vikingo F?vállalkozó* (C?610/19, EU:C:2020:673, toliau – Nutartis *Vikingo F?vállalkozó*) ir *Crewprint* (C?611/19, EU:C:2020:674, toliau – Nutartis *Crewprint*). Šio teismo teigimu, *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas, Vengrija) ir toliau taik? savo jurisprudencij?, suformuot? iki ši? nutar?i?, kuria, atrodo, teis? ? PVM atskait? ribojama reikalavimais, kurie n?ra pagr?sti PVM direktyva, nes min?tose nutartyse negali b?ti nauj? S?jungos teis?s aiškinimo element?.

13 Konkre?iai kalbant, *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas) jurisprudencijoje reikalaujama, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo atlikt? sud?tingus ir išsamius savo tiek?j? patikrinimus, be kita ko, kiek tai susij? su j? pa?i? pareigomis deklaruoti ir sumok?ti PVM, nors iš Nutarties *Vikingo F?vállalkozó* matyti, kad apmokestinamojo asmens, kuris ?gyvendina savo teis? ? PVM atskait?, negalima ?pareigoti atlikti ši? patikrinim?. Taigi Vengrijos teismai nesutaria d?l Teisingumo Teismo jurisprudencijos pasekmi?. Šiomis aplinkyb?mis mokesi? administratorius taip pat toliau taiko su PVM direktyvos nuostatomis, kaip jas yra išaiškin?s Teisingumo Teismas, nesuderinamus reikalavimus. Be to, šie reikalavimai prieštarauja aplinkraš?iui, kur? šis administratorius paskelb? apmokestinamiesiems asmenims, o tai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, pažeidžia teisinio saugumo princip?. Tarp ši? reikalavim?, be kita ko, yra pareiga palaikyti asmeninius ryšius su kiekvienu tiek?ju ir pareiga naudoti tik jo oficial? elektroninio pašto adres?.

14 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš principo yra saistomas *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas) sprendim? ir privalo motyvuoti bet kok? teisinio vertinimo nukrypim? nuo ši? sprendim?, turin?i? privalom? precedento gali?, jam kyla klausimas, ar, atsižvelgiant ? S?jungos teis?s viršenyb?s princip?, jis iš tikr?j? turi netaikyti *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas) sprendim?, kurie, jo manymu, yra nesuderinami su PVM direktyvos nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas nutartyse *Vikingo F?vállalkozó* ir *Crewprint*.

15 Tokiomis aplinkyb?mis *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar S?jungos teis?s viršenyb?s principas ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos 47 straipsnyje garantuojama teis? ? veiksming? teisin? gynyb? pažeidžiamai, jei valstyb?s nar?s teismas, priimantis galutin? sprendim?, aiškina Teisingumo Teismo sprendim? (priimt? nutartimi atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kurio dalykas buvo b?tent to paties teismo, priiman?io galutin? sprendim?, suformuota jurisprudencija) taip, kad jame n?ra jokios naujos

aplinkybų, dėl kurios būtų ar galėtų būti panaikinti ankstesni Teisingumo Teismo sprendimai arba pakeista ankstesnė teismo, priimančio galutinį sprendimą, suformuota nacionalinė jurisprudencija?

2. Ar Sąjungos teisės viršenybės principas ir [Pagrindinė teisė chartijos] 47 straipsnyje garantuojama teisė veiksmingai teisinę gynybą turi būti aiškinami taip, kad Teisingumo Teismo sprendimų viršenybės principas taikomas net ir tada, kai valstybės narės teismas, priimančias galutinį sprendimą, taip pat remiasi savo ankstesniais sprendimais kaip precedentu? Ar atsižvelgiant į Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį, kai Teisingumo Teismo sprendimas priimamas nutartimi, gali būti pateiktas kitoks atsakymas?

3. Ar, atsižvelgiant į bendrąjį apmokestinamojo asmens kontrolės prievolę, nepriklausomai nuo sąskaitose faktūrose nurodyto ekonominio sandorio vykdymo ir pobūdžio, ir atsižvelgiant į PVM direktyvos 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą, taip pat į teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo principus, galima kaip teisės į PVM atskaitą sąlygos reikalauti (nesant atitinkamos valstybės narės norminės nuostatos), kad apmokestinamasis asmuo tiesiogiai palaikytų ryšius su sąskaitų faktūrą išrašiusiu asmeniu arba susisiektų su tiekėju tik oficialiai nurodytu elektroninio pašto adresu? Ar šios aplinkybės gali būti laikomos atskleidžiančiomis objektyviais faktais rodyti išsamaus patikrinimo, kurio tikimasi iš apmokestinamojo asmens, neatlikimą, atsižvelgiant į tai, kad šios aplinkybės dar neegzistavo tuo metu, kai apmokestinamasis asmuo atliko atitinkamus patikrinimus prieš užmegzdamas verslo santykius, bet sudaro esamą šalių verslo santykių dalį?

4. Ar valstybėje narėje susiformavęs teisinis aiškinimas ir praktika, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, turinčiam PVM direktyvą atitinkančią sąskaitą faktūrą, nesuteikiama teisė į PVM atskaitą, motyvuojant tuo, kad jis, vykdydamas komercinę veiklą, nevykdo išsamaus patikrinimo, nes neįrodė veiksmų, leidžiančių nustatyti, kad jo veikla neapsiribojo vien tik sąskaitų faktūrų, atitinkančių būtinus formalius reikalavimus, gavimu, nors apmokestinamasis asmuo pateikė visus su nagrinjamais sandoriais susijusius dokumentus, o mokesčių administratorius atmetė kitus rodymus, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikė mokestinio proceso metu, atitinkamus PVM direktyvos straipsnius ir mokesčių neutralumo principą, bet visų pirma Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią aiškinant šias nuostatas rodinėjimo pareiga tenka mokesčių administratoriui?

5. Ar, atsižvelgiant į minėtus PVM direktyvos straipsnius ir pagrindinį teisinio saugumo principą, galima laikyti objektyvia aplinkybe tai, kad atlikus išsamų patikrinimą buvo nustatyta, jog sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas nevykdo jokios ekonominės veiklos, jei mokesčių administratorius mano, kad neįrodytas faktinis ekonominio sandorio, kuris buvo formintas sąskaitomis faktūromis, sutartimis ir kitais apskaitos dokumentais, taip pat susirašinėjimo dokumentais, vykdymas (taigi ir faktinis egzistavimas), kuris patvirtintas sandėliavimo įmonės, taip pat mokesčių mokėtojo vadovo ir darbuotojo paaiškinimais, o administratorius šiuo tikslu remiasi tik tiekimo įmonės vadovo pareiškimu, kuriame neigiamas tokio sandorio buvimas, neatsižvelgdama į šio pareiškimo pateikimo aplinkybes, į pateikusio subjekto interesus ir į tai, kad pagal byloje esančius dokumentus jis pats steigė įmonę, o pagal turimą informaciją įmonės vardu veikė atstovas?

6. Ar PVM direktyvos nuostatos dėl PVM atskaitos turi būti aiškinamos taip, kad tuo atveju, kai mokesčių administratorius per mokestinę procedūrą nustato, jog sąskaitose faktūrose nurodytos prekės yra [Europos] Sąjungos kilmės ir mokesčių mokėtojas yra antrasis tiekimo grandinės narys, šio modelio pobūdis, atsižvelgiant į tai, kad Sąjungos kilmės prekės neapmokestinamos PVM, todėl pirmasis Vengrijos pirkėjas neturi teisės į PVM atskaitą ir į jį turi tik antrasis grandinės narys, yra objektyvus faktas, kurio savaime pakanka sukviavimui mokesčiais konstatuoti, ar šiuo atveju mokesčių administratorius taip pat turi objektyviais faktais rodyti, kuris grandinės narys ar nariai

sukčiavo mokesčiai, koks buvo jo *modus operandi* ir ar apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo arba galėjo žinoti, jei būtų atlikęs išsamus patikrinimas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

16 Pirmiausia, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju ir antruoju prejudiciniais klausimais prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Sąjungos teisės viršenybės principą ir Pagrindinio teisių chartijos 47 straipsnį, reikia pažymėti, kad pagal pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad aukštesnės instancijos nacionalinio teismo sprendimai jam privalomi, net jeigu juose pateikti vertinimai, kurie, jo manymu, yra nesuderinami su Sąjungos teise.

17 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo ryšio, kurį nustatė tarp Pagrindinio teisių chartijos 47 straipsnio, kuriame įtvirtinta teisė veiksmingą teisminį gynybą, ir šios nacionalinės teisės aktų. Be to, kaip savo rašytiniuose pastabose pažymėjo Europos Komisija, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neminima jokių kliūčių, dėl kurių minėtas teismas negalėtų pateikti Teisingumo Teismui prejudicinių klausimų, jei kiltų abejonė dėl atitinkamos nacionalinės jurisprudencijos suderinamumo su Sąjungos teise. Šiomis aplinkybėmis šis minėtus klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant tik į Sąjungos teisės viršenybės principą.

18 Taigi reikia konstatuoti, kad pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia atsakyti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisės viršenybės principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos aukštesnės instancijos nacionalinio teismo pateikti teisiniai vertinimai yra privalomi žemesnės instancijos nacionaliniams teismams, kurie privalo motyvuoti bet kokį nukrypimą nuo šio vertinimo, nors šie žemesnės instancijos nacionaliniai teismai, atsižvelgdami į Teisingumo Teismo pateiktą Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimą, mano, kad šie vertinimai neatitinka šios teisės.

Dėl priimtinumų

19 Vengrijos vyriausybė teigia, kad šie klausimai nepriimtini. Iš tiesų jais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia užginčyti *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimus, priimtus bylose, kuriose buvo priimtos nutartys *Vikingo Fővállalkozó* ir *Crewprint*, motyvuodamas tuo, kad šie sprendimai neatitinka šio nutarimo. Taigi minėti klausimai neturi reikšmės sprendimui pagrindinį byloje priimti, nes jis visiškai nesusijęs su šiomis bylomis.

20 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytą teisinį pagrindą ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neturi tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinį byloje nagrinjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2023 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

21 Nagrinjamu atveju reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo galimą *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimų ir nutarimų *Vikingo Fővállalkozó* ir *Crewprint* prieštaravimą. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano,

kad, siekiant išspręsti ginčą pagrindinėje byloje, reikia remtis šiose nutartyse pateiktomis išvadomis, ir kadangi pagal pagrindinę bylą nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus jam vis dėlto privalomi *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimai, pateikti klausimai yra susiję su pagrindinės bylos dalyku ir nėra hipotetiniai. Be to, Teisingumo Teismas turi faktinę ir teisinę informaciją, būtinos naudingai jį juos atsakyti.

22 Taigi pirmasis ir antrasis klausimai yra priimtini.

Dėl esmės

23 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija pagal Sąjungos teisės viršenybės principą Sąjungos teisė laikoma viršesne už valstybių narių teisę. Taigi pagal šį principą reikalaujama, kad visos valstybių narių institucijos užtikrintų visišką Sąjungos teisės nuostatų veiksmingumą, nes valstybių narių teisė negali turėti tokos pripažintam šios Sąjungos teisės nuostatų poveikiui šios valstybių teritorijoje. Darytina išvada, kad pagal Sąjungos teisės viršenybės principą tai, kad valstybų narių remiasi nacionalinės teisės nuostatomis, kurios gali būti net konstitucinio lygmens, negali pakenkti Sąjungos teisės vienodam taikymui ir veiksmingumui (šiuo klausimu žr. 2023 m. birželio 5 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija (Teisės nepriklausomumas ir privatus gyvenimas)*, C-204/21, EU:C:2023:442, 77 punktą ir 2023 m. liepos 24 d. Sprendimo *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, 128 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

24 Šiomis aplinkybomis reikia pažymėti, kad nacionalinis teismas, pasinaudojęs jam pagal SESV 267 straipsnį suteikta galimybe, priimdamas sprendimą pagrindinėje byloje yra saistomas Teisingumo Teismo pateikto Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo, todėl prireikus privalo neatsižvelgti į aukštesnės instancijos nacionalinio teismo vertinimus, jeigu, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo pateiktą išaiškinimą, mano, kad jie neatitinka Sąjungos teisės, ir prireikus netaikyti nacionalinės teisės normos, pareigojančios jį laikytis šio aukštesnės instancijos teismo sprendimą (šiuo klausimu žr. 2023 m. liepos 24 d. Sprendimo *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, 132 ir 133 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

25 Sąjungos teisės veiksmingumą apima šio nacionalinio teismo pareigą prireikus keisti suformuotą jurisprudenciją, jeigu ji pagrįsta su Sąjungos teise nesuderinamu nacionalinės teisės aiškinimu (2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Dopravní podnik hl. m. Prahy*, C-107/19, EU:C:2021:722, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

26 Be to, kai Teisingumo Teismo jurisprudencijoje aiškiai atsakyta į klausimą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, nacionalinis teismas turi imtis visų būtinų priemonių, kad šis išaiškinimas būtų taikomas (šiuo klausimu žr. 2022 m. kovo 10 d. Sprendimo *Grossmania*, C-177/20, EU:C:2022:175, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

27 Šiuo klausimu, kaip pažymėjo Vengrijos vyriausybė ir Komisija, nesvarbu, ar Teisingumo Teismo pateiktas išaiškinimas yra sprendimas, ar motyvuota nutartis pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį. Iš tiesų jokioje Sutarčio, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto ar šio Procedūros reglamento nuostatoje, kiek tai susiję su jo taikymo sritimi ir padariniais, nenustatytas skirtumas prejudicinio sprendimo priėmimo proceduroje tarp sprendimų ir motyvuotų nutarimų. Taigi nacionalinis teismas negali neatsižvelgti į nutartį, motyvuodamas tuo, kad, skirtingai nei sprendime, joje tariamai nėra naujos informacijos apie Sąjungos teisės aiškinimą.

28 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, priimdamas sprendimą pagrindinėje byloje, yra saistomas Teisingumo Teismo pateikto Sąjungos teisės išaiškinimo ir prireikus turės atmesti vertinimą, kurį *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) atliko ankstesniuose sprendimuose, kurie pagal nacionalinę teisę yra privalomi precedentai, jeigu atsižvelgdamas į šį aiškinimą mano, kad šis vertinimas neatitinka Sąjungos teisės.

29 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo ir Vengrijos vyriausybės pateiktos informacijos matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinjamus nacionalinės teisės aktus šis teismas turi teisę nukrypti nuo ankstesnio *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimo, net jeigu jie turi privalomą precedento galią, su sąlyga, kad minėtas teismas, be kita ko, nuspręso, jog šie sprendimai nesuderinami su Sąjungos teise, ir kad jo vertinimas šiuo klausimu yra motyvuotas. Tokiomis aplinkybėmis neatrodo, kad vien prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui šiuo klausimu tenkanti pareiga motyvuoti galėtų pažeisti Sąjungos teisės viršenybą, nes Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje nėra jokios informacijos, rodančios, kad tokia pareiga būtų kliūtis, dėl kurios minėtam teismui būtų pernelyg sunku pasinaudoti galimybe nukrypti nuo ankstesnio *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimo.

30 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad Sąjungos teisės viršenybės principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nacionalinis teismas, pasinaudojęs SESV 267 straipsniu jam suteikta galimybe, privalo netaikyti aukštesnės instancijos nacionalinio teismo teisinio vertinimo, jeigu, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo sprendime ar motyvuotoje nutartyje, kaip tai suprantama pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, pateiktą Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimą, mano, kad šie vertinimai neatitinka šios teisės. Vis dėlto pagal šį principą nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais tik reikalaujama, kad žemesnės instancijos nacionaliniai teismai motyvuotai bet kokį nukrypimą nuo šio vertinimo.

Dėl trečiojo ir ketvirtąjo klausimų

31 Trečiuoju-penktuoju klausimais, į kuriuos reikia atsakyti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas, siejami su mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principais, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama praktika, kai mokesčių administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę PVM, susijusio su jam patiektų prekių įsigijimu, atskaitą dėl to, kad su šiuo įsigijimu susijusiomis sąskaitomis faktromis negali būti remiamasi dėl aplinkybių, rodančių šiam apmokestinamajam asmeniui priskirtiną nepakankamą rūpestingumą, o šios aplinkybės iš esmės vertinamos atsižvelgiant į šio administratoriaus paskelbtą aplinkraštį, skirtą apmokestinamiesiems asmenims.

32 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisė iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama, jeigu apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, laikosi tam nustatytą materialinių ir formalių reikalavimų arba sąlygų (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Dėl materialinių reikalavimų ar sąlygų, kurie taikomi teisei PVM atskaitą, iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti minėta teise, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios

prekšs ar paslaugos bųt? ųsigytos iš kito apmokestinamojo asmens. Dųl pasinaudojimo teise ų PVM atskait? sųlygų, kurios atitinka formalius reikalavimus ar sųlygas, minųtos direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi turųti pagal šioje direktyvoje nustatytus reikalavimus išrašyt? sųskait? fakt?r? (šiuo klausimu ųr. 2021 m. lapkriųio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, Cų281/20, EU:C:2021:910, 26 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

34 Teisųs ų atskait? materialiosios sųlygos ųvykdomos tik tuo atveju, jei prekų tiekimas ar paslaugų teikimas, su kuriuo susijusi sųskaita fakt?ra, iš tikrųj? buvo atliktas. Teisingumo Teismas jau yra nusprendųs, kad apmokestinamojo sandorio buvimo patikrinimas turi bųti atliekamas pagal nacionalinųje teisųje nustatytas ųrodinųjimo taisykles, bendrai ųvertinus visus konkretaus atvejo duomenis ir faktines aplinkybes (2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A.T.S. 2003*, Cų289/22, EU:C:2023:26, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2023 m. geguųųs 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus ųsigijimas)*, Cų114/22, EU:C:2023:430, 36 punktas).

35 Vis dųlto apmokestinamajam asmeniui gali bųti atsisakyta suteikti teisų ų atskait?, jei, atsiųvelgiant ų objektyvius ųrodymus, nustatyta, kad ja remiamasi sukųiaujant ar piktnaudųiaujant. Iš tiesų primintina, kad kova su galimu sukųiavimu, mokesųi? vengimu ir piktnaudųiavimu yra PVM direktyvos pripaųžintas ir ja siekiamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kart? nusprendų, kad sukųiaudami arba piktnaudųiaudami asmenys negali remtis Sųjungos teisųs normomis. Taigi, net jei yra ųvykdytos materialiosios teisųs ų atskait? sųlygos, nacionalinųs institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti ši? teisų, jei atsiųvelgiant ų objektyvius ųrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukųiaujant ar piktnaudųiaujant (2023 m. geguųųs 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus ųsigijimas)*, Cų114/22, EU:C:2023:430, 40 ir 41 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

36 Dųl sukųiavimo paųymųtina, kad remiantis suformuota jurisprudencija teise ų atskait? turi bųti neleidųžiama pasinaudoti ne tik tada, kai pats apmokestinamasis asmuo sukųiauja PVM, bet ir tada, kai, atsiųvelgiant ų objektyvius ųrodymus, nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam teisųs ų atskait? pagrind? sudaranųios prekšs buvo patiektos ar paslaugos suteiktos, ųinojo ar turųjo ųžinoti, kad ųsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tokiu sukųiavimu (2023 m. geguųųs 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus ųsigijimas)*, Cų114/22, EU:C:2023:430, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Kadangi neleidimas pasinaudoti teise ų atskait? yra pagrindinio principo, kur? sudaro ši teisų, taikymo išimtis, mokesųi? institucijos turi surinkti pakankamai objektyvi? ųrodymų, kad apmokestinamasis asmuo sukųiavo PVM arba ųinojo ar turųjo ųžinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrųsti teisų ų atskait?, buvo susijųs su tokiu sukųiavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, kad atitinkamos mokesųi? institucijos surinko tokius objektyvius ųrodymus (2023 m. geguųųs 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus ųsigijimas)*, Cų114/22, EU:C:2023:430, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Šiuos objektyvius ųrodymus mokesųi? administratorius turi surinkti pagal nacionalinųje teisųje numatytas ųrodinųjimo taisykles, nes Sųjungos teisųje nųra taisyklių, susijusių su ųrodymų rinkimo tvarka sukųiavimo PVM srityje. Vis dųlto šios taisyklųs neturi paųžeisti Sųjungos teisųs veiksmingumo (2021 m. lapkriųio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, Cų281/20, EU:C:2021:910, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Šiomis aplinkybųmis iš apmokestinamojo asmens reikalaujamas rųpestingumas ir priemonųs, kuri? iš jo galima pagrųstai reikalauti, kad bųt? ųsitikinta, jog ųsigydamas prekų ir paslaugų nedalyvauja sandoryje, susijusiame su ųkio subjekto anksųiau ųvykdytu sukųiavimu, priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybi? ir ypa? nuo to, ar yra požymių, leidųžianųi?

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 išsamius patikrinimus, kaip antai tuos, kuriuos atlikti turi priemoni? mokes?i? administratorius (2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C?512/21, EU:C:2022:950, 52 punktą ir 2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A.T.S. 2003*, 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, 70 punktą).

40 Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo buvo pakankamai r?pestingas, priskirtinas prie pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? vertinimo, tod?l priklauso tik nacionalini? teism? kompetencijai. 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 (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C?512/21, EU:C:2022:950, 53 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

41 Šiuo klausimu pažym?tina, kad PVM direktyva iš esm?s netrukdo valstyb?ms nar?ms priimti teis?s aktus ar aplinkrašt?, kuriais siekiama patikslinti iš apmokestinamojo asmens reikalaujam? r?pestingumo lyg? ir kuriais b?t? vadovaujamasi atliekant mokes?i? administratoriaus vertinim?, nustatant atitinkamus kriterijus. Iš ties?, pagal PVM direktyvos 273 straipsnio pirm? pastraip? valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos b?tinios teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui išvengti.

42 Vis d?lto, kaip matyti iš suformuotos jurisprudencijos, d?l tokios priemon?s negali kilti nuolat abejoni? d?l teis?s ? PVM atskait?, taigi ir PVM neutralumo (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?-281/20, EU:C:2021:910, 32 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?). Be to, ji negali pakenkti S?jungos teis?s veiksmingumui, kiek tai susij? su suk?iavimo PVM srityje ?rodym? rinkimu.

43 Taigi ta priemone negalima paneigti šio sprendimo 37 punkte primintos mokes?i? institucij? pareigos pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius ?rodymus, leidžian?ius daryti išvad?, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo PVM srityje arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tokiu suk?iavimu. Be to, remiantis šio sprendimo 39 punkte priminta jurisprudencija, ji negali lemti to, kad šiam apmokestinamajam asmeniui tekt? pareiga atlikti sud?tingus ir išsamius jo tiek?jo patikrinimus.

44 Vadinasi, kai mokes?i? administratorius remiasi, be kita ko, s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens veiklos srityje padarytais pažeidimais, vertinant ?rodymus negali b?ti netiesiogiai reikalaujama, kad min?tas apmokestinamasis asmuo, šios s?skaitos fakt?ros gav?jas, atlikt? patikrinimus savo kontrahento patalpose (tai iš principo jis neturi daryti) (šiuo klausimu žr. 2013 m. geguž?s 16 d. Sprendimo *Hardimpex*, C?444/12, EU:C:2013:318, 27 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

45 Galiausiai tokios priemon?s, kaip nurodyta šio sprendimo 41 punkte, ?gyvendinimas turi atitikti teisinio saugumo princip?. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos princip? turi laikytis ne tik Europos S?jungos institucijos, bet ir valstyb?s nar?s, ?gyvendindamos S?jungos direktyvomis joms suteiktus ?galiojimus (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 33 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad S?jungos teis?s aktai turi b?ti aišk?s, o j? taikymas iš anksto numanomas teis?s subjekt?; šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas, kai teis?s nuostatos gali tur?ti finansini? pasekmi?, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? tiksliai žinoti jiems šiomis teis?s nuostatomis nustatyt? pareig? apimt?. Be to, S?jungos teis?s reglamentuojamose srityse valstybi? nari? teis?s normos turi b?ti suformuluotos nedviprasmiškai,

kad leist? atitinkamiems asmenims aiškiai ir tiksliai žinoti savo teises ir pareigas, o nacionaliniams teismams – užtikrinti j? laikym?si (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 34 ir 35 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

47 Šiuo atveju iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytos informacijos matyti, kad *Global Ink Trade* buvo atsisakyta suteikti teis? atskaityti PVM, susijus? su jai patiekt? prek? ?sigijimu, motyvuojant tuo, kad negalima remtis išrašytomis s?skaitomis fakt?romis d?l ši? prek?, vis? pirma, nes buvo abejoni? d?l tikrosios ši? prek? tiek?jo tapatyb?s. Šiomis aplinkyb?mis atrodo, kad mokes?i? administratorius r?m?si ir tuo, kad min?tas s?skaitas fakt?ras išrašusios ?mon?s vadovas nevykd? savo prievoli? deklaruoti ir sumok?ti PVM (apie tai *Global Ink Trade* tariamai tur?jo žinoti). Šiuo klausimu mokes?i? administratorius nusprend?, kad *Global Ink Trade* buvo kalta d?l pasyvaus suk?iavimo.

48 Kaip matyti iš šio sprendimo 37 ir 40 punktuose primintos jurisprudencijos, b?tent prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar mokes?i? administratorius pateik? pakankamai objektyvi? ?rodym?, leidžian?i? daryti išvad?, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo PVM srityje arba kad jis žinojo ar tur?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tokiau suk?iavimu, ir ?vertinti, ar, atsižvelgiant ? konkretaus atvejo aplinkybes, min?tas apmokestinamasis asmuo elg?si pakankamai r?pestingai ir ?m?si priemoni?, kuri? iš jo galima pagr?stai reikalauti šiomis aplinkyb?mis.

49 Nors, esant suk?iavimo PVM ?rodym?, iš tokio apmokestinamojo asmens galima tik?tis didesnio r?pestingumo, vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar d?l mokes?i? administratoriaus reikalavim? jis neprivalo atlikti sud?ting? ir išsami? savo tiek?jo patikrinim?, faktiškai perduodamas min?tam apmokestinamajam asmeniui kontrol?s veiksmus, kuriuos turi atlikti šis administratorius, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 ir 44 punktuose primint? jurisprudencij?.

50 Konkre?iai kalbant, reikia priminti, kad šis administratorius negali bendrai reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise ? PVM atskait?, patikrint?, ar s?skait? fakt?r? už prekes ir paslaugas, d?l kuri? prašoma pasinaudoti šia teise, išraš?s asmuo ?vykd? savo prievoles deklaruoti ir sumok?ti PVM (šiuo klausimu žr. Nutarties *Vikingo F?vállalkozó* 56 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

51 Galiausiai, kalbant apie teisinio saugumo princip?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas dar turi išnagrin?ti, ar mokes?i? administratorius laik?si šio principo, kai vykdt? jam suteiktus ?galiojimus. Šiomis aplinkyb?mis šis teismas turi išnagrin?ti, ar min?to administratoriaus paskelbtas aplinkraštis, skirtas apmokestinamiesiems asmenims ir taikytinas pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms, buvo suformuluotas nedviprasmiškai, ar jo taikym? teis?s subjektai gal?jo numatyti, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 45 ir 46 punktuose primint? jurisprudencij?, ir ar šio administratoriaus taikomi reikalavimai neprieštaravo šiam aplinkraš?iui.

52 Vadinasi, ? tre?i?j?-penkt?j? klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas, siejami su mokes?i? neutralumo ir teisinio saugumo principais, turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama praktika, kai mokes?i? administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? ? PVM, susijusio su jam patiekt? prek? ?sigijimu, atskait? d?l to, kad su šiuo ?sigijimu susijusiomis s?skaitomis fakt?romis negali b?ti remiamasi d?l aplinkybi?, rodan?i? šiam apmokestinamajam asmeniui priskirtin? nepakankam? r?pestingum?, o šios aplinkyb?s iš esm?s vertinamos atsižvelgiant ? šio administratoriaus paskelbt? aplinkraš?, skirt? apmokestinamiesiems asmenims, tiek, kiek:

– ši praktika ir aplinkraštis nepaneigia min?to administratoriaus pareigos pakankamai teisiškai

nustatyti objektyvius rodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad minėtas apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tokio sukčiavimu;

– minėta praktika ir aplinkraštis tam pačiam apmokestinamajam asmeniui nenustatoma pareiga atlikti sudėtingus ir išsamius jo kontrahento patikrinimus;

– šio administratoriaus taikomi reikalavimai atitinka tame aplinkraštyje nustatytus reikalavimus; ir

– apmokestinamiesiems asmenims paskelbtas aplinkraštis buvo suformuluotas nedviprasmiškai, o jo taikymą asmenys galėjo numatyti.

Dėl šeštojo klausimo

53 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad ją draudžiama, kai mokesčių administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo „karuseliniam“ sukčiavime PVM srityje, kad ši mokesčių institucija tik nustatytų, jog šis sandoris yra žiedinės sėskaitės faktūra išrašymo grandinės dalis, bet nenustatytų visų sukčiaujant dalyvavusių asmenų ir jų atitinkamų veiksmų.

54 Iš šio sprendimo 35–38 punktuose primintos jurisprudencijos matyti, kad mokesčių administratorius, kuris ketina atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, remdamasis nacionaliniame teisėje numatytais rodinėjimo taisyklėmis ir nepažeisdamas Sąjungos teisės veiksmingumo turi pakankamai teisiškai pagrįsti tiek objektyvius paties sukčiavimo PVM buvimą patvirtinančius rodymus, tiek rodymus, patvirtinančius, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo; arba žinojo ar turėjo žinoti, kad prekė ar paslauga įsigijimas, kuriuo remiamasi siekdamas pagrįsti šią teisę, yra susijęs su tokio sukčiavimu.

55 Pagal šį rodinėjimo reikalavimą draudžiama, kad ir kokia būtų sukčiavimo rūšis ar tiriami veiksmai, remtis prielaidomis ar prezumpcijomis, kuriomis, perkėlus rodinėjimo pareigą, pažeidžiamas pagrindinis bendros PVM sistemos principas, t. y. teisę į atskaitą, taigi, ir Sąjungos teisės veiksmingumas (2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 34 punktas).

56 Taigi, jei žiedinės sėskaitės faktūra išrašymo grandinės buvimas yra svarus rodymas, rodantis sukčiavimą, į kurį reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant visus rodymus ir faktines bylos aplinkybes, negalima sutikti su tuo, kad mokesčių administratorius, siekdamas rodyti „karuselinio“ sukčiavimo buvimą, gali tik nustatyti, kad nagrinjamas sandoris yra tokios sėskaitės faktūra išrašymo grandinės dalis (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 35 punktą).

57 Mokesčių administratorius turi, pirma, tiksliai apibūdinti sukčiavimą sudarančius elementus ir pateikti to rodymą ir, antra, rodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant; arba žinojo ar turėjo žinoti, kad prekė ar paslauga įsigijimas, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, buvo susijęs su minėtu sukčiavimu. Vis dėlto sukčiavimo ir apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujant rodymas nebūtinai reiškia, kad buvo nustatyti visi sukčiavimą asmenys ir atitinkami jų veiksmai. Nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar mokesčių institucijos tai pakankamai rodo? (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 36 punktą).

58 Vadinas, ? šešt?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip:

– pagal j? draudžiama, kai mokes?i? administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teis?s ? pirkimo PVM atskait? d?l to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo „karuseliniam“ suk?iavime PVM, kad šis mokes?i? administratorius tik nustatyt?, jog šis sandoris yra žiedin?s s?skait? fakt?r? išrašymo grandin?s dalis;

– šis mokes?i? administratorius 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 prekė ar paslaug? ?sigijimas, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti šį 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.

D?l bylin?jimosi išlaid?

59 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **S?jungos teis?s viršenyb?s principas turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nacionalinis teismas, pasinaudoj?s SESV 267 straipsniu jam suteikta galimybe, privalo netaikyti aukštesn?s instancijos nacionalinio teismo teisinio vertinimo, jeigu, atsižvelgdamas ? Teisingumo Teismo sprendime ar motyvuotoje nutartyje, kaip tai suprantama pagal Proced?ros reglamento 99 straipsn?, pateikt? S?jungos teis?s nuostatos išaiškinim?, mano, kad šie vertinimai neatitinka šios teis?s. Vis d?lto pagal šį princip? nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriais tik reikalaujama, kad žemesn?s instancijos nacionaliniai teismai motyvuot? bet kok? nukrypim? nuo šio vertinim?.**

2. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas, siejami su mokes?i? neutralumo ir teisinio saugumo principais, turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama praktika, kai mokes?i? administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), susijusio su jam patiekt? prekė ?sigijimu, atskait? d?l to, kad su šiuo ?sigijimu susijusiomis s?skaitomis fakt?romis negali b?ti remiamasi d?l aplinkybi?, rodan?i? šiam apmokestinamajam asmeniui priskirtin? nepakankam? r?pestingum?, o šios aplinkyb?s iš esm?s vertinamos atsižvelgiant ? šio administratoriaus paskelbt? aplinkrašt?, skirt? apmokestinamiesiems asmenims, tiek, kiek:**

– **ši praktika ir aplinkraštis nepaneigia min?to administratoriaus pareigos pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius ?rodymus, leidžian?ius daryti išvad?, kad min?tas apmokestinamasis asmuo suk?iavo PVM srityje arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tokiu suk?iavimu;**

– **min?ta praktika ir aplinkrašt?iu tam pa?iam apmokestinamajam asmeniui nenustatoma pareiga atlikti sud?tingus ir išsamius jo kontrahento patikrinimus;**

- šio administratoriaus taikomi reikalavimai atitinka tame aplinkraštyje nustatytus reikalavimus; ir
- apmokestinamiesiems asmenims paskelbtas aplinkraštis buvo suformuluotas nedviprasmiškai, o jo taikymą asmenys galėjo numatyti.

3. Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip:

- pagal ją draudžiama, kai mokesčių administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo PVM atskaitę dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo „karuseliniam“ sukčiavime PVM, kad šis mokesčių administratorius tik nustatytų, jog šis sandoris yra žiedinės sąskaitės faktūros išrašymo grandinės dalis;
- šis mokesčių administratorius turi, pirma, tiksliai apibūdinti sukčiavimą sudarančius elementus ir pateikti sukčiavimo rodymą ir, antra, parodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant arba žinojo ar turėjo žinoti, kad prekės ar paslaugų sigijimas, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, buvo susijęs su minėtu sukčiavimu, bet tai nereiškia, kad būtina turi būti nustatyti visi sukčiaujant dalyvavę asmenys ir atitinkami jų veiksmai.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.