

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 1 d.(*)

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

Byloje C-512/21

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

Aquila Part Prod Com SA

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 9 straipsnio 1 dalies, 10 ir 167 straipsni?, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto, siejam? su mokes?i? neutralumo, proporcingumo ir teisinio saugumo principais, ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

4 Šios direktyvos 10 straipsnyje nustatyta:

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

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

6 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

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

<...>“

7 Šios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

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

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

<...>“

Vengrijos teis?

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

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

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

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

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

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

<...>

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

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

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

12 PVM ?statymo 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

13 PVM ?statymo 119 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

14 PVM ?statymo 120 straipsnyje numatyta:

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

a) mokes?, kur? ?sigyjant prekes arba paslaugas jam s?skaitoje fakt?roje nurod? kitas apmokestinamasis asmuo, ?skaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokes?is;

<...>“

15 PVM ?statymo 127 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Galimybei pasinaudoti teise ? atskait? taikoma esmin? s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo asmeniškai privalo tur?ti:

a) 120 straipsnio a punkte numatytu atveju – jo vardu išrašyt? s?skait? fakt?r?, kaip ?vykdyto sandorio ?rodym?;

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

16 *Aquila Part Prod Com SA* yra *Agrirom SRL*, Rumunijos bendrov?s, nuo 2010 m. birželio 2 d. tur?jusios PVM mok?tojo kod? Vengrijoje, teisi? per?m?ja. Pagrindin? *Aquila Part Prod Com* veikla yra didmenin?s prekybos maisto produktais, g?rimais ir tabako gaminiais tarpininkavimo paslaugos. 2011 m. balandžio 1 d. ši bendrov? su kita bendrove sudar? atstovavimo sutart?, pagal kuri? jai patik?jo atstovaujamojo vardu vykdyti preki? pirkimo ir pardavimo veikl?.

17 2012–2017 m. mokes?i? administratorius atliko 2012 m. rugpj??io–lapkri?io m?n. PVM patikrinim? ir daug kit? tyrim?. Po šio patikrinimo administratorius pri?m? keturis sprendimus, juose perskai?iavo PVM: 86 815 000 Vengrijos forint? (HUF) (apie 206 000 eur?) sum? už 2012 m. rugpj??io m?n., 66 012 000 HUF (apie 157 000 eur?) už 2012 m. rugs?jo m?n., 109 400 000 HUF (apie 260 000 eur?) už 2012 m. spalio m?n. ir 24 607 000 HUF (maždaug 58 500 eur?) 2012 m. lapkri?io m?n., kuri? didesn? dalis buvo susij? su pripažintu nepagr?stu prašymu gr?žinti PVM, o mažesn? dalis – su nepakankamu apmokestinimu. Be to, buvo skirta mokes?tin? bauda ir delspinigiai.

18 Šiuose sprendimuose mokes?i? administratorius konstatavo, kad nagrin?jamais laikotarpiais apmokestinamasis asmuo dalyvavo karuseliniame suk?iavime. Ši išvada grindžiama, be kita ko, nacionalin?s teis?s nuostat?, susijusi? su maisto produkt? tiekimo grandin?s sauga, ir 2002 m. sausio 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 178/2002, nustatan?io maistui skirt? teis?s akt? bendruosius principus ir reikalavimus, ?steigian?io Europos maisto saugos tarnyb? ir nustatan?io su maisto saugos klausimais susijusias proced?ras (OL L 31, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 15 sk., 6 t., p. 463), nuostat?, kurios ?rodo, kad siekiama sugr?žinti atitinkamas prekes iš Slovakijos ? Vengrij?, pažeidimu. Ji taip pat grindžiama ?vairi? tiekim? grandin?je dalyvavusi? bendrovi? finansiniais sandoriais, kiekvienos iš ši? bendrovi? taikoma maža komercine marža ir kai kuri? iš j? nepagr?stu elgesiu komercin?je srityje, kurie ?rodo, kad tai yra s?skait? fakt?r? grandin?, kuria siekiama neteis?tos mokes?tin?s naudos ir s?moningai vengiama apmokestinimo.

19 Min?tuose sprendimuose mokes?i? administratorius surinko daug ?rodym?, rodan?i? aktyv? apmokestinamojo asmens dalyvavim? suk?iaujant, ?skaitant aplinkyb?, kad sutartys buvo sudarytos jam dalyvaujant, vežimo sutartyse nustatyta ne?prasta išlyga, taip pat aplinkyb?, kad Slovakijos klientas Vengrijoje perpardav? prekes, kurias jis ?sigijo t? pa?i? dien? Vengrijoje, ir kad tarp s?skait? fakt?r? grandin?je dalyvaujan?i? asmen? yra ryšys. Jis taip pat pateik? ?rodym?, patvirtinan?i?, kad apmokestinamasis asmuo nebuvo pakankamai r?pestingas, ?skaitant

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Ar PVM direktyvos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad, mokesčių administratoriui nustatius žiedinio skaito fakturoje išrašymo grandinę, vien šios objektyvios aplinkybės pakanka mokesčių sukėlimui parodyti, ar mokesčių administratorius taip pat turi nurodyti, kuris grandinės narys (iai) sukėlio mokesčius ir koks buvo jo (jų) *modus operandi*?

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

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

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

6. Atsakius į minėtą klausimą teigiamai:

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

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

D?I prejudicini? klausim?

D?I antrojo klausimo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

37 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, jog Direktyva 2006/112 aiškinatina 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 ši mokes?i? institucija tik nustatyt?, jog šis sandoris yra žiedin?s s?skait? fakt?r? išrašymo grandin?s dalis,
- ši mokes?i? institucija turi, pirma, tiksliai apib?dinti suk?iavim? sudaran?ius elementus ir pateikti suk?iavimo ?rodym? ir, antra, ?rodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo suk?iaujant; arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, buvo susij?s su min?tu suk?iavimu, bet tai nereiškia, kad b?tina turi b?ti nustatyti visi suk?iav? asmenys ir atitinkami j? veiksmi.

D?l ketvirtjo klausimo

- 38 Ketvirtuoju klausimu, kur? reikia nagrin?ti antr?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyv? 2006/112 reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiama, kai siekdamas atsisakyti suteikti teis? ? atskait? mokes?i? administratorius tvirtina, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo suk?iaujant PVM, kad šis mokes?i? administratorius pagr?st? š? atsisakym? ?rodymais, patvirtinan?iais ne tok? dalyvavim?, o tai, kad šis apmokestinamasis asmuo, b?damas r?pestingas, kiek to reikalaujama, b?t? gal?j?s žinoti, kad atitinkamas sandoris yra ?trauktas ? suk?iavim?. Be to, jis klausia, ar tai, kad tiekim? grandin?s, kuriai priklauso šis sandoris, nariai vienas kit? paž?sta, yra pakankama aplinkyb? siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens dalyvavim? suk?iaujant.
- 39 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, primintos šio sprendimo 27 punkte, matyti, kad suk?iavimo PVM atveju turi b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait? trimis atvejais, t. y. pirma, kai ?rodoma, kad apmokestinamasis asmuo pats suk?iavo PVM, antra, kai ?rodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo, kad ?sigydamas prekes ar paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su suk?iavimu PVM, ir, tre?ia, kai ?rodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad ?sigydamas dalyvavo sandoryje, susijusiame su tuo suk?iavimu.
- 40 Kalbant apie antr?j? ir tre?i?j? atvejus, susijusius su pasyviu dalyvavimu suk?iaujant, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas dalyvavo su suk?iavimu PVM susijusiame sandoryje, pagal Direktyv? 2006/112 turi b?ti laikomas suk?iaujant dalyvaujan?iu asmeniu, neatsižvelgiant ? tai, ar perparduodamas prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos; tokioje situacijoje jis padeda suk?iaujantiems asmenims ir tampa j? bendrininku (2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 41 Jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo bet kuria forma žinojo, jog ?sigydamas preki? ar paslaug? dalyvavo sandoryje, susijusiame su anks?iau preki? tiekim? ar paslaug? teikim? grandin?je ?vykdytu suk?iavimu PVM, vienintelis teigiamas veiksmas, kuris yra lemiamas grindžiant atsisakym? suteikti teis? ? atskait?, yra atitinkam? 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? aktyviai skatino ar palengvino tai daryti (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 26 punkt?).

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

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

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

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

– pagal ją nedraudžiama, kai siekdamas atsisakyti suteikti teisė atskaitę mokesčių administratorius tvirtina, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant PVM, kad šis mokesčių administratorius pagrįstai šį atsisakymą papildomai ar subsidiariai rodymais, patvirtinančiais ne tokio dalyvavimo, bet aplinkybės, kad šis apmokestinamasis asmuo, jei būtų buvęs reikalaujamai rūpestingas, būtų žinojęs, jog atitinkamas sandoris yra susijęs su tokiu sukčiavimu,

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

Dėl trečiojo klausimo

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

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

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

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; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 52 punkt? ir 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 28 punkt?).

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

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

51 Konkre?iai kalbant, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad mokes?i? institucija iš apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise ? PVM atskait?, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar s?skait? fakt?r? už prekes ir paslaugas, d?l kuri? prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens status?, taip pat, ar turi atitinkam? prek? ir gali jas pristatyti ir ar ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti PVM, kad ?sitikint?, jog pirkimo sandoriuose n?ra pažeidim? ar suk?iavimo, ir, antra, tur?ti su tuo susijusius dokumentus (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 61 punktas ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *C.F. (Mokes?i? patikrinimas)*, C?430/19, ES:C:2020:429, 47 punktas).

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

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

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

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

tuos, kuriuos gali atlikti mokes?i? administratorius,

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

D?I penktojo ir šeštojo klausim?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 5 penktąjį ir šeštąjį klausimus reikia atsakyti:

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

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

Dėl pirmojo klausimo

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

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

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

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

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

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

D?l bylin?jimosi išlaid?

69 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

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

turi b?ti aiškinama taip:

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

2. Direktyva 2006/112

turi b?ti aiškinama taip:

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

susijęs su tokiu sukčiavimu,

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

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

turi būti aiškinama taip:

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

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

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

4. Direktyva 2006/112

turi būti aiškinama taip:

– pagal ją draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į pridėtinę vertęs mokesčių (PVM) atskaitę vien dėl to, kad jis nesilaikę iš nacionalinių ar Sąjungos teisęs nuostatę, susijusių su maisto produktę tiekimo grandinęs sauga, kylančių pareigę,

– vis dėlto šių pareigę nesilaikymas gali būti vienas iš rodymę, kuriuo gali remtis mokesčių institucija, siekdama nustatyti tiek pridėtinę vertęs mokesčių sukčiavimo buvimę, tiek šio apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaujant, net jei nėra konstatuoti tokę pažeidimą kompetentingos administracinęs institucijos ankstesnio sprendimo.

5. Europos Sąjungos pagrindinių teisę chartijos 47 straipsnyje įtvirtinta teisę į teisingę bylos nagrinėjimą

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiama skundę dėl mokesčių institucijos sprendimo nagrinęjančiam teismui kaip į rodymę, kad buvo sukčiaujama pridėtinę vertęs mokesčių arba apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, atsižvelgti į šių pareigę pažeidimą, jei šis rodymas gali būti užginęytas ir pagal rungimosi principę ginęjamas šiame teisme.

6. Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo principas

turi būti aiškinami taip:

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

atstovavimo sutarties nuostatas.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.