

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. gegužės 25 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisė PVM atskaitai – Atsisakymas – Atsisakymas, pagrįstas sandorio negaliojimu pagal nacionalinę civilinę teisę“

Byloje C-114/22

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2021 m. lapkričio 23 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2022 m. vasario 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

prieš

W. sp. z o.o.

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

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

generalinį advokatą T. Ąapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, atstovaujamo B. Kołodziej, D. Pach ir T. Wojciechowski,
- *W. sp. z o.o.*, atstovaujamos *doradca podatkowy* M. Kwietko-Błnowski,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir I. Barcew,

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

priima šį

Sprendimą

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

iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – Direktyva 2006/112), 167 straipsnio, 168 straipsnio a punkto, 178 straipsnio a punkto ir 273 straipsnio, siejam? su mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principais, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos mokes?i? administratoriaus direktorius, Lenkija, toliau – mokes?i? administratoriaus direktorius) ir *W. sp. z o.o.* gin?? d?l teis?s ? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), nurodyto 2015 m. spalio 27 d. išrašytoje s?skaitoje fakt?roje, adresuotoje W., atskait?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 63 straipsnyje nustatyta:

„<...> prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

4 Tos pa?ios direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

5 Šios direktyvos 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;

<...>“

6 Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje nustatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo tur?ti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

7 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

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

Lenkijos teis?

8 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i us?ug*

(Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (Dz. U., 2011, Nr. 177, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 88 straipsnio 4 punkto c papunktyje nustatyta:

„3a. Skaitytos faktūros ir muitinės dokumentai negali būti naudojami kaip rodymas pirkimo mokesčio atskaitai, mokesčio kredito grąžinimui ar sumokėto pirkimo mokesčio grąžinimui, jei:

<...>

4) išrašytos skaitytos faktūros, pataisytos skaitytos faktūros arba muitinės dokumentai:

<...>

c) patvirtina sandorius, kuriems taikomos Civilinio kodekso 58 ir 83 straipsnių nuostatos, kiek tai susiję su tais sandoriais.“

9 1964 m. balandžio 23 d. *Ustawa – Kodeks cywilny* (įstatymas dėl Civilinio kodekso), konsoliduotas tekstas (Dz. U. 2020, 1740 pozicija, toliau – Civilinis kodeksas) 58 straipsnyje numatyta:

„1. Sandoris, kuris prieštarauja įstatymui arba kuriuo siekiama apeiti įstatymą, yra niekinis ir negaliojantis, nebent atitinkamoje nuostatoje numatyta kitaip <...>.

2. Socialinio sambūvio principams prieštaraujantis sandoris negalioja.

3. Jei negalioja tik dalis sandorio, kitos sandorio dalys lieka galioti, nebent iš aplinkybių matyti, kad, be negaliojančių nuostatų, sandoris nebūtų vykdytas.“

10 Civilinio kodekso 83 straipsnyje nustatyta:

„1. Fiktyvus valios pareiškimas kitos šalies atžvilgiu su jos sutikimu yra niekinis. Kai ji pareiškima siekiant paslėpti kitą sandorį, šio valios pareiškimo galiojimas vertinamas pagal šio sandorio požymius.

2. Valios pareiškimo fiktyvumas neturi tokos remiantis fiktyviu pareiškimu vykdyto sandorio už atlygą pasekmų, kai dėl šio sandorio trečiasis asmuo įgyja teisę arba atleidžiamas nuo prievolės, išskyrus atvejus, kai trečiasis asmuo veikęs nežiningai.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

11 2015 m. spalio 27 d. *W. sp. z o.o. S.K.A.* išrašė sąskaitą faktūrą W. už PVM apmokestinamą prekių ženklų perleidimą, kurią W. deklaravo ir apmokėjo.

12 2017 m. spalio 20 d. sprendimu mokesčių administratorius suabejojo W. teise į PVM, susijusio su šia sąskaita faktūra, atskaitą pagal PVM įstatymo 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunktį, motyvuodamas tuo, kad nagrinėjamo prekių ženklų perleidimas yra negaliojantis pagal Civilinio kodekso 58 straipsnio 2 dalį, nes prieštarauja socialinio sambūvio taisykloms, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

13 Šis sprendimas buvo patvirtintas 2018 m. spalio 11 d. mokesčių administratoriaus direktoriaus sprendimu, kuris vis dėlto nusprendė, kad nagrinėjamo prekių ženklų perleidimas yra fiktyvus sandoris, kaip tai suprantama pagal Civilinio kodekso 83 straipsnį.

14 W. apskundė šį sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), šis 2019 m. gegužės 29 d. sprendimu panaikino minėtą sprendimą, motyvuodamas tuo, kad mokesčių administratorius nepateikė nagrinėjamo

sandorio fiktyvumo ?rodym?.

15 Mokes?i? administratoriaus direktorius d?l šio sprendimo pateik? apeliacin? skund? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), t. y. prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

16 Šiam teismui kyla abejoni? d?l PVM ?statymo 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunk?io atitikties Direktyvai 2006/112.

17 Jis pažymi, kad iš šios direktyvos nematyti, jog apmokestinamasis asmuo gali prarasti teis? ? s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM atskait? d?l to, kad nagrin?jamas sandoris neatitinka nacionalin?s civilin?s teis?s, nes teis? ? atskait?, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, yra sud?tin? PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Jis mano, kad PVM autonomija nacionalin?s civilin?s teis?s norm? atžvilgiu ir PVM neutralumas patvirtina, kad teisinio sandorio negaliojimas šios teis?s atžvilgiu netur?t? automatiškai lemti teis?s ? atskait? nesuteikimo.

18 Šiuo klausimu jis pažymi, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog nukrypti nuo teis?s ? PVM atskait? leidžiama tik Direktyvos 2006/112 nuostatose aiškiai numatytais atvejais, kad nukrypimo atvejai turi b?ti aiškinami siaurai ir šios teis?s reikia nesuteikti, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad ja remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant.

19 Jis priduria, kad nors pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn? valstyb?s nar?s gali priimti priemones, kad užtikrint? tinkam? PVM surinkim? ir užkirst? keli? suk?iavimui, vis d?lto savo kompetencij? jos turi ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s ir jos bendr?j? princip?, ?skaitant neutralumo ir proporcingumo principus.

20 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar <...> Direktyvos 2006/112 <...> 167 straipsnio, 168 straipsnio a punkto, 178 straipsnio a punkto ir 273 straipsnio nuostatos ir neutralumo bei proporcingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiama tokia nacionalin?s teis?s nuostata, kaip [PVM ?statymo] 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunktis, kuris neleidžia apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise ? PVM, susijusio su teis?s (turto) ?sigijimu, laikomu fiktyviu, kaip tai suprantama pagal nacionalin? civilin? teis?, atskait? netikrinant, ar numatomas sandorio rezultatas buvo mokestin? nauda, kurios suteikimas prieštaraut? vienam ar keliems [šios] direktyvos tikslams, ir ar tai buvo pagrindinis priimto sutartinio sprendimo tikslas?“

D?l prejudicinio klausimo

21 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad mokes?i? administratoriaus direktorius mano, jog pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 94 straipsnio a punkt? prašymas priimti prejudicin? sprendim? turi b?ti pripažintas nepriimtiniu, nes jame nenurodytos nei reikšmingos pagrindin?s bylos aplinkyb?s, nei faktin?s aplinkyb?s, kuriomis grindžiamas prejudicinis klausimas, taip pat priežastys, d?l kuri? nagrin?jamas sandoris yra fiktyvus.

22 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? ir Proced?ros reglamento 94 straipsn? d?l b?tinyb?s pateikti S?jungos teis?s išaiškinim?, kuris b?t? naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad šis teismas apibr?žt? pateikiamo klausimo faktines aplinkybes ir pagrindines teises nuostatas arba bent paaiškint? šiuos klausimus pagrindžian?ias faktines prielaidas. Be to, sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? turi b?ti nurodytos tikslios priežastys, d?l kuri? nacionalinis teismas kelia S?jungos teis?s aiškinimo klausimus ir mano, kad b?tina Teisingumo Teismui pateikti prejudicin? klausim? (2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Suzlon Wind Energy Portugal*

, C-605/20, EU:C:2022:116, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 Nagrinėjamo atveju tiesa, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė informacijos apie priežastis, dėl kurių mokesčių administratoriaus direktorius pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio laiką fiktyviu. Vis dėlto jis glaudžiai, bet aiškiai nurodo šio teismo sprendimo nesuteikti teisės atskaitą, kuris yra šio ginčo dalykas, turintis taip pat tiksliai priežastis, dėl kurių jam kyla abejonės dėl nacionalinės teisės nuostatos, kuri yra šio sprendimo teisinis pagrindas, suderinamumo su Direktyva 2006/112 ir mokesčių neutralumo bei proporcingumo principais.

24 Taigi prejudicinis klausimas yra priimtinas.

25 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias iš apmokestinamojo asmens atimama teisė į pirkimo PVM atskaitą vien dėl to, kad šis sandoris pagal nacionalinės civilinės teisės nuostatas laikomas fiktyviu ir negaliojančiu, nesant reikalo parodyti, kad jis susijęs su sukčiavimu PVM ar piktnaudžiavimu teise.

26 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šis klausimas pateiktas nagrinėjant ginčą, kuriame mokesčių administratoriaus direktorius atmetė apmokestinamojo asmens skundą dėl sprendimo, kuriuo suabejota teisė į PVM atskaitą dėl prekės ženklų perleidimo sandorio fiktyvaus pobūdžio, remdamasis PVM įstatymo nuostata, kuria draudžiama tokia teisė, kai nagrinėjamam apmokestinamam sandoriui taikoma Civilinio kodekso taisyklė, pagal kurią fiktyvus valios pareiškimas kitos šalies atžvilgiu su jos sutikimu yra negaliojantis.

27 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisė iš PVM, kurį sumokėti jie turi prievolę, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jį įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Taigi Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama, jei apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, laikosi ir materialinių, ir formalių reikalavimų ar sąlygų (2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-274/10, EU:C:2011:530, 42 ir 43 punktai ir 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)*, C-596/21, EU:C:2022:921, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Atskaitos tvarkos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančių ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 39 punktas ir 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)*, C-596/21, EU:C:2022:921, 22 punktas).

29 Vis dėlto teisė į PVM atskaitą siejama tiek su materialiąja, tiek su formaliąja reikalavimų ar sąlygų laikymusi.

30 Šios teisės atsiradimo materialiniai reikalavimai ir sąlygos išvardyti Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje. Taigi tam, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, taip pat,

kad, kaip nurodyta šio straipsnio a punkte, šios prekės būtų patiekto ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens.

31 Be to, pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM, o pagal šios direktyvos 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti šį mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Iš to matyti, kad teisė į atskaitą iš principo siejama su sandorio faktinio vykdymo rodymu (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, EU:C:2005:323, 24 ir 25 punktus; 2018 m. birželio 27 d. Sprendimo *SGL ir Valériane*, C-459/17 ir C-460/17, EU:C:2018:501, 34 ir 35 punktus ir 2022 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Raiffeisen Leasing*, C-235/21, EU:C:2022:739, 40 punktą). Jei prekių tiekimas ar paslaugų teikimas realiai nevyko, negali atsirasti teisė į atskaitą.

32 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog PVM mechanizmui būdinga tai, kad fiktyvus sigijimo sandoris negali suteikti teisės į šio mokesčio atskaitą, nes toks sandoris negali būti kaip nors susijęs su apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 24 ir 25 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

33 Taigi, pirma, atsisakymas suteikti apmokestinamajam asmeniui teisė į atskaitą tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, gali būti pateisinamas išvada, kad nėra pateikta rodymų, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisė į atskaitą, realiai buvo vykdytas.

34 Iš tiesų tam, kad būtų galima daryti išvadą, jog tokiomis aplinkybomis iš principo egzistuoja teisė į atskaitą, reikia patikrinti, ar prekių ženklų perleidimas, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, iš tikrųjų buvo vykdytas ir ar apmokestinamasis asmuo nagrinėjamus prekių ženklus naudojo savo apmokestinamiesiems sandoriams.

35 Šiuo klausimu reikia priminti, kad rodinėjimo pareiga tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris turi pateikti objektyvius rodymus, kad iš tiesų jam prekes tiekė ar paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo dėl jo paties apmokestinamo PVM sandorio, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *V'dan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punktas; 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 39 punktas ir 2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *DGRFP*, C-519/21, EU:C:2023:106, 100 punktas).

36 Dėl pateiktų rodymų vertinimo siekiant rodyti apmokestinamojo sandorio egzistavimą pažymėtina, kad tai turi būti atliekama pagal nacionalinėje teisėje nustatytas rodinėjimo taisykles, bendrai vertinus visus konkretaus atvejo rodymus ir faktines aplinkybes (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punktas ir 2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A. T. S.* 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Jei pagrindinėje byloje iš šio vertinimo, kurį turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, matyti, kad prekių ženklų perleidimas, kuriuo remiamasi, realiai nebuvo vykdytas, negali atsirasti jokios teisės į atskaitą.

38 Šiomis aplinkybomis, kaip savo rašytinėse pastabose teigia Lenkijos vyriausybė, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galės atsižvelgti į aplinkybę (darant prielaidą, kad ji rodyta), kad, nepaisant tariamo perleidimo sutarties sudarymo, šalys iš tikrųjų ir toliau veikė taip, tarsi perleidžias vis dar būtų nagrinėjamų prekių ženklų savininkas, o W. – tik laikinas jų turėtojas.

39 Vis dėlto, jei iš šio bendro vertinimo matyti, kad minėtas perleidimas realiai buvo vykdytas ir kad perleistus prekių ženklus apmokestinamasis asmuo naudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, iš esmės negalima iš jo atimti teisės į atskaitą.

40 Antra, apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti ši teisė, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatoma, kad jis remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.

41 Iš tiesų primintina, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvos 2006/112 pripažintas ir jai siekiamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Taigi, net jei yra vykdytos materialinės teisės atskaitų sąlygos, nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise atskaitų, jei, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant (2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 34 ir 35 punktai; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 punktą ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 26 punktą).

42 Dėl sukčiavimo pažymėtina, kad remiantis suformuota jurisprudencija teise atskaitų turi būti neleidžiama pasinaudoti ne tik tada, kai pats apmokestinamasis asmuo sukčiauja PVM, bet ir tada, kai, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam teisės atskaitų pagrindą sudarančios prekės buvo patiektos ar paslaugos suteiktos, žinojo ar turėjo žinoti, kad sigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tokio sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 40 punktą; 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 48 punktą ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 27 punktą).

43 Kadangi neleidimas pasinaudoti teise atskaitų yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, mokesčių institucijos turi surinkti pakankamai objektyvių rodymų, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM arba žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisės atskaitų, buvo susijęs su tokio sukčiavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, kad atitinkamos mokesčių institucijos surinko tokius objektyvius rodymus (2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, 53 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Kiek tai susiję su piktnaudžiavimu teise, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą Direktyvos 2006/112 ir šios direktyvos nacionalinę teisę perkeliančią nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymą, turi būti gaunama mokesčių nauda, kuri suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinjamą sandorį pagrindinis tikslas yra tik gauti tokio mokesčių naudą (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai; 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 punktą ir 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *HA.EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687, 35 punktą).

45 Dėl klausimo, ar pagrindinis sandorio tikslas yra tik gauti šią mokesčių naudą, primintina, kad PVM srityje Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad turėdamas galimybę rinktis iš dviejų sandorių apmokestinamasis asmuo neprivalo pasirinkti lemiančio didžiausio PVM sumą; atvirkščiai, jis turi teisę rinktis tokį savo veiklos planą, kad sumažintų mokesčių skolą. Taigi, apmokestinamieji asmenys, siekdami apriboti jiems tenkančių mokesčių našumą, paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurias atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktą ir 2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, 40 punktą).

46 Taigi draudimo piktnaudžiauti principu, taikomu PVM srityje, siekiama uždrausti visiškai

dirbtinius, ekonomiškai nepagrįstus darinius, kuriais siekiama vienintelio tikslo – gauti mokestinį naudą, kurios suteikimas prieštarautų Direktyvos 2006/112 tikslams (1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, 26 punktą; 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, 51 punktą ir 2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A.T.S.* 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, 41 punktą).

47 Taip pat primintina, kad priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti tinkamą mokesčių surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vadinas, jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų būtų sistemškai atimama galimybė pasinaudoti teise į PVM atskaitą, taigi, ir pažeistas PVM neutralumas (2021 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Nagrinėjamo atveju, viena vertus, reikia pažymėti, kad iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų nematyti, kad rodymai, kuriuos atsižvelgiant su PVM apmokestinamu sandoriu susijęs teisinis sandoris gali būti laikomas fiktyviu, taigi negaliojančiu pagal nacionalinės civilinės teisės normas, sutampa su rodymais, kurie, remiantis šio sprendimo 33–38 punktuose pateikta informacija, leidžia, atsižvelgiant į Sąjungos teisę, šiuo mokesčiu apmokestinamą ekonominį sandorį kvalifikuoti kaip fiktyvų sandorį, vadinas, remiantis šio sprendimo 32 punkte priminta jurisprudencija, pateisinti atsisakymą suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą. Taigi tokiu negaliojimu iš principo negalima pateisinti šio atsisakymo.

49 Kita vertus, iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadą matyti, kad nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos bendrai taikomos bet kokiai situacijai, kai apmokestinamasis asmuo atliko fiktyviu, taigi niekiniu, pagal Civilinį kodeksą laikomą teisinį sandorį, nesant reikalo nustatyti, neatsižvelgiant į taikytinas civilinės teisės normas ir atsižvelgiant į objektyvius rodymus, kad šia teise remtasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Nors apmokestinamojo asmens ir sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens sudarytos sutarties fiktyvumas pagal nacionalinės civilinės teisės nuostatas gali būti sukčiavimo ar piktnaudžiavimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112 ir siekiant jų taikyti, požymis, toks sukčiavimas ar piktnaudžiavimas negali būti kildinamas iš šios vienintelės aplinkybės.

50 Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad numatius, jog fiktyviu laikomo teisinio sandorio panaikinimas pagal civilinės teisės normą lemia atsisakymą suteikti teisę į PVM atskaitą, nesant reikalo nustatyti, kad yra rodymų, leidžiančių pagal Sąjungos teisę apmokestinamąjį ekonominį sandorį kvalifikuoti kaip fiktyvų sandorį, arba kai šis sandoris realiai vykdytas, kad buvo sukčiaujama PVM ar piktnaudžiaujama teise, nacionalinės teisės aktais, kaip antai nagrinėjamais pagrindiniuose bylose, viršijama tai, kas būtina Direktyvos 2006/112 tikslams, kuriais stengiamasi užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, pasiekti.

51 Taigi pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias iš apmokestinamojo asmens atimama teisė į pirkimo PVM atskaitą vien dėl to, kad apmokestinamasis ekonominis sandoris pagal nacionalinės civilinės teisės nuostatas laikomas fiktyviu ir negaliojančiu, nesant reikalo nustatyti, kad yra rodymų, leidžiančių pagal Sąjungos teisę šį sandorį kvalifikuoti kaip fiktyvų sandorį, arba kai šis sandoris realiai vykdytas, kad buvo sukčiaujama PVM ar piktnaudžiaujama teise.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti

prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 273 straipsnis, siejami su mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principais,

turi b?ti aiškinami taip:

pagal juos draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias iš apmokestinamojo asmens atimama teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? vien d?l to, kad apmokestinamasis ekonominis sandoris pagal nacionalin?s civilin?s teis?s nuostatas laikomas fiktyviu ir negaliojan?iu, nesant reikalo nustatyti, kad yra ?rodym?, leidžian?i? pagal S?jungos teis? š? sandor? kvalifikuoti kaip fiktyv? sandor?, arba kai šis sandoris realiai ?vykdytas, kad buvo suk?iaujama prid?tin?s vert?s mokes?iu ar piktnaudžiauojama teise.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.