



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) NUTARTIS

2023 m. sausio 9 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Procedūros reglamento 99 straipsnis – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167, 168 ir 178 straipsniai – Teisė į pirkimo PVM atskaitą – Sukčiavimas – Įrodymai – Apmokestinamojo asmens rūpestingumo pareiga – Atsižvelgimas į nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančių nacionalinių nuostatų pažeidimą“

Byloje C-289/22

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) 2022 m. vasario 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gegužės 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., „f.a.“, likviduojama,

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į tai, kad išklausius generalinį advokatą nuspręsta priimti sprendimą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šią

* Proceso kalba: vengrų.

Nutartį

- 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) 167 straipsnio, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto, siejamų su mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisinio saugumo principais, ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant likviduojamos *A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt. „f.a.“* (toliau – A.T.S. 2003) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija; toliau – Skundų direkcija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su 2009 m. sausio 1 d.–2013 m. rugsėjo 30 d. laikotarpiu apmokėtomis sąskaitomis faktūromis, sumos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Atsižvelgiant į datas, kai klostėsi ginčo pagrindinėje byloje faktinės aplinkybės, reikia pažymėti, kad kai kurioms iš šių faktinių aplinkybių *ratione temporis* taikoma nuo 2013 m. sausio 1 d. galiojanti Direktyvos 2006/112 redakcija su pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1). Vis dėlto, kadangi pastarąją direktyvą padaryti pakeitimai neturi tiesioginės reikšmės šiai bylai, paminėtos tik pirminės Direktyvos 2006/112 redakcijos nuostatos.
- 4 Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje numatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.
- 5 Šios direktyvos 168 straipsnyje 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.

<...>“
- 6 Šios direktyvos 178 straipsnyje įtvirtinta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

 - a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

Vengrijos teisė

- 7 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių procedūros kodekso, *Magyar Közlöny* 2003/131; toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 1 straipsnio 7 dalyje numatyta:

„Sutartys, sandoriai ir kiti panašūs aktai turi būti kvalifikuojami atsižvelgiant į jų tikrąjį turinį. Negaliojanti sutartis ar kitas teisinis aktas yra reikšmingi apmokestinimui, jeigu jų ekonominis rezultatas gali būti įrodytas.“

- 8 Mokesčių procedūros kodekso 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Visos teisės, kuriomis naudojamosi esant teisiniams santykiams, susijusiems su apmokestinimu, turi atitikti jų paskirtį. Taikant mokesčių įstatymus, sutarčių sudarymas ar kitų sandorių vykdymas, kai jais siekiama apeiti mokesčių įstatymų nuostatas, negali būti laikomas naudojimusi teisėmis pagal jų paskirtį.“

- 9 Šio kodekso 97 straipsnio 4 ir 6 dalyje nurodyta:

„4. Atliekant patikrinimą mokesčių administratoriui tenka pareiga nustatyti ir įrodyti faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymą įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių mokėtojui.

<...>

6. Nustatęs faktines aplinkybes, mokesčių administratorius taip pat privalo iširti mokesčių mokėtojui palankias faktines aplinkybes. Neįrodyti faktai ar aplinkybės negali būti vertinami nepalankiai mokesčių mokėtojui, nebent tai yra vertinimo procedūra.“

- 10 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; *Magyar Közlöny* 2007/155) 119 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, teisė atskaityti mokestį atsiranda, kai reikia nustatyti mokėtino pirkimo mokesčio sumą (120 straipsnis).“

- 11 Šio įstatymo 120 straipsnio a punkte numatyta:

„Jeigu prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo kaip toks naudoja ar kitaip eksploatuoja apmokestinamosioms prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokestį, kurį jam sąskaitoje faktūroje nurodė kitas apmokestinamasis asmuo – įskaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikoma supaprastinta apmokestinimo pelno mokesčiu tvarka, – įsigyjant prekių arba naudojantis paslaugomis.“

12 Minėto įstatymo 127 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Galimybei pasinaudoti teise į atskaitą taikoma materialioji sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo asmeniškai privalo turėti:

a) 120 straipsnio a punkte numatytu atveju – jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kaip įrodymą apie įvykdytą sandorį;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 A.T.S. 2003 teikė turto apsaugos ir valymo paslaugas 2009 m. sausio 1 d.–2013 m. rugsėjo 30 d. laikotarpiu. Šias paslaugas teikė jos samdomi darbuotojai, subrangovai ir darbuotojai, atsiųsti per laikinojo įdarbinimo įmonę. Ši įmonė vėliau tapo A.T.S. 2003 subrangove ir šiuo tikslu pati pasinaudojo atsiųstais dirbti darbuotojais.
- 14 Mokesčių administratorius nustatė, kad A.T.S. 2003 turėjo sumokėti 141 457 000 Vengrijos forintų (HUF) (maždaug 345 155 EUR) PVM, fizinių asmenų pajamų mokesčio, socialinio draudimo įmokų ir kitų mokesčių už 2010 m. gruodžio mėn.–2013 m. rugsėjo mėn. laikotarpį. Be to, jis jai skyrė mokesstinę baudą ir delspinigius.
- 15 Dėl atskaitytino PVM mokesčių administratorius konstatavo, kad A.T.S. 2003 buvo kaltinama įvykdžiusi sukčiavimą mokesčiais, nes šio administratoriaus baudžiamųjų bylų skyriaus atliktas tyrimas atskleidė fiktyvią sąskaitų faktūrų išrašymo grandinę ir naudojimąsi laikinojo įdarbinimo įmonėmis, kurios nevykdo jokios realios ekonominės veiklos ir neatitinka nacionalinės teisės aktuose šiai veiklai vykdyti numatytų sąlygų. Atsižvelgdamas į per šį tyrimą surinktus duomenis ir informaciją minėtas administratorius nusprendė, kad A.T.S. 2003 ne tik neveikė reikiamai rūpestingai, bet ir prisidėjo prie dirbtinai sukurtos paslaugų grandinės įgyvendinimo, be kita ko, sudarydama sutartis dėl siunčiamų dirbti darbuotojų suteikimo su įmonėmis, neturinčiomis reikiamų priemonių sutartoms paslaugoms teikti arba realiai nevykdančiomis jokios ūkinės veiklos. Tas pats administratorius nusprendė, kad tokiomis aplinkybėmis laikytina, kad šių įmonių išrašytos sąskaitos faktūros nėra tikros.
- 16 Gavusi skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, Skundų direkcija jį patvirtino, kiek jis susijęs su PVM. A.T.S. 2003 kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismą – *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) – ir jame ginčijo faktines aplinkybes, kuriomis remiamasi prieš ją, ir iš esmės teigė, kad ji įrodė buvusi tiek rūpestinga, kiek iš jos pagrįstai gali būti reikalaujama siekiant patikrinti, ar aptariamoms sąskaitoms faktūroms nebuvo susijusios su sukčiavimu.
- 17 Pažymėjęs, kad Teisingumo Teismas jau yra išaiškinęs Direktyvos 2006/112 nuostatas daugelyje su Vengrija susijusių bylų, visų pirma bylose, kuriose buvo priimta 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutartis *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutartis *Crewprint* (C-611/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2020:674), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad vis dar esama skirtumų tarp nacionalinių teismų priimtų sprendimų dėl Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo bei Teisingumo Teismo sprendimų dėl apmokestinamojo asmens ir mokesčių administratoriaus įrodinėjimo pareigos aiškinimo. Atsižvelgdamas į šią

situaciją, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, jog tam, kad šioje byloje atliktų savo kontrolės užduotį, jis turi gauti iš Teisingumo Teismo gaires, kaip turėtų būti vertinami įrodymai, kuriais remiasi mokesčių administratorius.

- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagrindinėje byloje būtina įvertinti, ar Skundų direkcijos nurodytos aplinkybės, t. y. tai, kad į paslaugų teikimo grandinę patenkantys ūkio subjektai neturi savo darbuotojų ir neįvykdė savo mokesčių prievolių, gali būti laikomos objektyviomis aplinkybėmis, pateisinančiomis atsisakymą suteikti teisę į atskaitą, nors Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad tokios aplinkybės savaime nėra objektyvūs įrodymai.
- 19 Šis teismas patikslina, kad jis konkrečiai turi įvertinti, ar remdamasis tomis pačiomis aplinkybėmis mokesčių administratorius galėjo konstatuoti, kad sąskaitos faktūros yra netikros ir todėl buvo sukčiaujama, nors A.T.S. 2003, pirma, pasinaudojo nacionalinės teisės aktuose suteikta galimybe neturėti savo darbuotojų ir pasinaudoti siunčiamais dirbti darbuotojais bei subrangovais ir, antra, teisės į atskaitą materialiosios ir formaliosios sąlygos buvo įgyvendintos.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma klausia, ar tai, kad mokesčių administratorius nepripažįsta nei sutarties, sudarytos tarp apmokestinamojo asmens ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens, egzistavimo, nei paslaugų, kurios yra šios sąskaitos faktūros objektas, teikimo realumo ir reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo tikrintų ne tik savo tiesioginį partnerį, bet ir visus teikimo grandinės subjektus, visų pirma kiek tai susiję su jų veiklos teisėtumu, nėra rūpestingumo pareigos, kurios pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamasis asmuo turi laikytis siekdamas įsitikinti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, nėra susijęs su sukčiavimu PVM, išplėtimas.
- 21 Abejodamas, ar reikalavimas atlikti tokius patikrinimus atitinka mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai klausia, ar dėl aplinkybės, kad apmokestinamasis asmuo konstatuoja, jog ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, pažeidė nagrinėjamas paslaugas reguliuojančias taisykles, tačiau šis pažeidimas neturi įtakos jų teikimui, galima manyti, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant PVM ir atsisakyti leisti jam pasinaudoti teise į atskaitą.
- 22 Šio teismo teigimu, mokesčių administratoriaus praktika, kuria remiantis abejojama dėl apmokestinamųjų asmenų komercinių sprendimų pagrįstumo, neatsižvelgiant į jų sutarčių laisvę ir ekonominio gyvenimo specifiką, kelia problemų. Šiuo aspektu jis abejoja, ar naudojimasis teise į atskaitą gali būti laikomas neatitinkančiu jos paskirties ir todėl sukčiavimu, kai apmokestinamasis asmuo ja naudojasi remdamasis dariniu, leidžiančiu jam sumažinti savo išlaidas, įskaitant su PVM susijusias išlaidas.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, taip pat kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į tai, kad grandininis sukčiavimas darbuotojų siuntimo dirbti srityje yra plačiai paplitęs, mokesčių administratorius privalo kiekvienu atveju nurodyti sukčiavimo mokesčiais požymius ir įrodyti, kad jis buvo įvykdytas.

24 Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar [Direktyvos 2006/112] 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad jeigu mokesčių administratorius nustato, kad bet kuris paslaugų grandinės narys pažeidė specialiąsias taisykles, susijusias su paslaugų teikimu pagal sutartį su apmokestinamuoju asmeniu arba pagal grandinės narių sudarytus susitarimus, arba bet kokias kitas taisykles, to, kaip objektyvios aplinkybės, pakanka įrodant sukčiavimą mokesčiais, net jei grandinės narių veikla visais aspektais yra teisėta, ar, atvirkščiai, šiuo atveju mokesčių administratorius taip pat turi nurodyti, iš ko konkrečiai sudarytas sukčiavimas mokesčiais, taip pat kuris iš grandinės narių ir kokiais veiksmais jį įvykdė? Ar šiomis aplinkybėmis tikrinant neatitikimą, mokesčių administratoriui būtina nagrinėti priežastinį ryšį tarp apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą ir ūkinę veiklą reglamentuojančių teisinių ir norminių pareigų nesilaikymo, nes tik įrodžius tokį ryšį galima nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į PVM atskaitą?
2. Ar, atsižvelgiant į minėtus [Direktyvos 2006/112] straipsnius, į [Chartijos] 47 straipsnyje apibrėžtą teisę į teisingą bylos nagrinėjimą, kuri įtvirtinta kaip pagrindinis teisės principas, taip pat į proporcingumo ir teisinio saugumo principus, gali būti reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo bendrąją kontrolės prievolę, patikrintų, ar subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, laikėsi specialiosiose teisės normose nustatytų pareigų vykdyti paslaugų teikimą, dėl kurio išrašytos sąskaitos faktūros, ir reikalavimų veikti teisėtai? Jei atsakymas yra teigiamas, ar tai nuolatinė apmokestinamojo asmens prievolė visą teisinių santykių laikotarpį, o jei ne, kaip dažnai ji turi būti vykdoma?
3. Ar [Direktyvos 2006/112] 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad jei apmokestinamasis asmuo nustato, kad kuris nors paslaugų teikėjas, dalyvavęs ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, nevykdė savo prievolių, jis privalo tokiu atveju nepasinaudoti teise atskaityti jam apskaičiuoto PVM, nes antraip PVM atskaita gali būti laikoma sukčiavimu mokesčiais?
4. Ar minėtus [Direktyvos 2006/112] straipsnius, siejamus su teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo principais, reikia aiškinti taip, kad mokesčių administratorius, tirdamas grandinės sukčiavimą pobūdį ir jį kvalifikuodamas kaip tokį, taip pat nustatydamas reikšmingus faktus ir vertindamas juos patvirtinančius įrodymus, negali nekreipti dėmesio į specialiąsias teisės normas dėl paslaugų teikimo, dėl kurio išrašytos sąskaitos faktūros, ypač į tas, kuriose įtvirtintos šalių teisės ir pareigos?
5. Ar mokesčių administratoriaus praktika, susidedanti iš to, kad kontroliuojant teisę į atskaitą, susijusią su ekonominiu sandoriu, vykdomu paslaugų teikimo forma, faktinis to sandorio egzistavimas, įformintas sąskaitomis faktūromis, sutartimis ir kitais buhalteriniais dokumentais, gali būti paneigtas remiantis tikrinančiosios institucijos per patikrinimą padarytomis išvadomis, tikrinamų asmenų per patikrinimą pateiktais liudijimais, taip pat per laikinojo įdarbinimo įmones atsiųstų darbuotojų liudijimais apie tai, ką jie mano apie darbo santykius, kaip jie teisiškai juos kvalifikuoja ir kas, jų manymu, naudojasi darbdavio teisėmis jų atžvilgiu, suderinama su minėtais [Direktyvos 2006/112] straipsniais, taip pat ar tai neprieštarauja Chartijos 47 straipsnyje apibrėžtai teisei į teisingą bylos nagrinėjimą, kuri įtvirtinta kaip pagrindinis teisės principas, ir ar tai neprieštarauja teisinio saugumo principui?

6. Ar mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią apmokestinamojo asmens galimybė vykdyti ekonominę veiklą taip, kad jis galėtų kuo labiau sumažinti savo išlaidas, yra kvalifikuojama kaip naudojimasis teise ne pagal jos paskirtį ir tuo remdamasis mokesčių administratorius pasinaudoja savo teise perkvalifikuoti sutartis taip, kad sukuriamos sutartys tarp šalių, kurios anksčiau jų nebuvo sudariusios, suderinama su minėtais [Direktyvos 2006/112] straipsniais, taip pat ar tai neprieštarauja Chartijos 47 straipsnyje apibrėžtai teisei į teisingą bylos nagrinėjimą, kuri įtvirtinta kaip pagrindinis teisės principas, ir ar tai neprieštarauja teisinio saugumo principui?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 25 Pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, jeigu atsakymą į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas į pateiktą klausimą nekelia jokių pagrįstų abejonių, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklauses generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.
- 26 Nagrinėjamu atveju atsakymus į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos.
- 27 Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme nurodo nuolatinius nacionalinių teismų priimtų sprendimų dėl Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo bei dėl Teisingumo Teismo sprendimų, susijusių su sukčiavimo PVM ir apmokestinamojo asmens dalyvavimo vykdant sukčiavimą, kuris turi būti nustatytas siekiant atsisakyti leisti pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, įrodinėjimo pareigą, aiškinimo neatitikimus. Šiuo klausimu jis, be kita ko, nurodo, kad sprendimus, kuriuos jis priėmė po 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Crewprint* (C-611/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2020:674), panaikino *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija), ir mano, kad dėl pastarosios nutarties skirtingo aiškinimo jis turi konkrečiau suformuluoti prejudicinius klausimus dėl įrodymų, kuriais rėmėsi mokesčių administratorius, vertinimo, kad būtų apribota skirtingų aiškinimų galimybė.
- 28 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikia jokių paaiškinimų dėl Sąjungos teisės ar Teisingumo Teismo sprendimų, kuriais jis remiasi, aiškinimo skirtumų ir kad iš jo paaiškinimų matyti, jog šie skirtumai, atrodo, labiau susiję su įrodymų vertinimu konkrečiomis aplinkybėmis.
- 29 Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui, pagrįstam aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, tik nacionalinis teismas yra kompetentingas nustatyti ir vertinti pagrindinės bylos faktines aplinkybes. Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti teisės normų konkrečiai situacijai, nes pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui suteikta teisė priimti sprendimą tik dėl Sutarčių ir Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų išaiškinimo (2022 m. birželio 16 d. Sprendimo *DuoDecad*, C-596/20, EU:C:2022:474, 37 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 30 Šiuo klausimu Rekomendacijų nacionaliniams teismams dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikimo (OL C 380, 2019, p. 1) 8 ir 11 punktuose priminta, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą teikiamas ne dėl fakto klausimų, kilusių nagrinėjant pagrindinę bylą, ir kad Teisingumo Teismas pats tokiam ginčui Sąjungos teisės netaiko.

- 31 Vykdydamas SESV 267 straipsnyje numatytą procedūrą ir bendradarbiaudamas su nacionaliniais teismais, Teisingumo Teismas gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kaip pats mano, reikalingus nurodymus (šiuo klausimu žr. 2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376, 30 punktą ir 2022 m. vasario 10 d. Sprendimo *HR Rail*, C-485/20, EU:C:2022:85, 46 punktą).
- 32 Taigi PVM srityje, kai apmokestinamajam asmeniui atsisakoma leisti pasinaudoti teise į atskaitą dėl sukčiavimo, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar mokesčių institucija surinko pakankamai objektyvių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo arba žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su tokiu sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 57 punktą ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 33 Šiuo klausimu aiškindamas Direktyvą 2006/112 Teisingumo Teismas jau ne kartą priminė iš jos išplaukiančius principus, kiek tai susiję su įrodinėjimo pareiga, ir pateikė tam tikrų faktinių aplinkybių svarbos vertinimo gaires. Atsakydamas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus, kurie labai panašūs į šioje byloje pateiktus klausimus, Teisingumo Teismas, be kita ko, tai padarė 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutartyje *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673), 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutartyje *Crewprint* (C-611/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2020:674) ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950).
- 34 Teisingumo Teismas konstatuoja, kad prieš pateikdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą tas teismas jau turėjo aiškinimo nurodymus ir didelę dalį gairių, kuriomis remdamasis jis galėjo išspręsti ginčą pagrindinėje byloje. Be to, Teisingumo Teismas mano, kad išaiškinimo prašymas nėra paremtas jokiais pagrįstomis abejonėmis.
- 35 Vadinasi, šioje byloje reikia taikyti Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį.
- 36 Be to, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė priežasčių, dėl kurių Teisingumo Teismo prašė išaiškinti Chartijos 47 straipsnį ir teisinio saugumo principą, antrasis, ketvirtasis, penktasis ir šeštasis klausimai šiuo aspektu neatitinka Procedūros reglamento 94 straipsnio reikalavimų, todėl, kiek jie susiję su šia Chartijos nuostata ar šiuo principu, yra nepriimtini.

Dėl šeštojo klausimo

- 37 Šeštuoju klausimu, kurį reikia nagrinėti pirmiausia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamojo asmens pasirinkimas vykdyti ekonominę veiklą taip, kad jis galėtų sumažinti savo ekonomines išlaidas, kvalifikuojamas kaip „naudojimas teise ne pagal jos paskirtį“ ir dėl šios priežasties neleidžiama šiam apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.
- 38 Šiuo klausimu, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme nurodė, kad piktnaudžiavimo teise galimybe galima paaiškinti jo klausime apibūdintą situaciją, primintina, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad draudimo piktnaudžiauti teise principas, taikomas PVM srityje, reiškia, jog draudžiami visiškai dirbtiniai, ekonomiškai nepagrįsti dariniai, kuriais siekiama

vien mokestinės naudos (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 70 ir 71 punktus ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 punktą).

- 39 Tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Direktyvos 2006/112 ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktus ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 punktą).
- 40 Dėl klausimo, ar pagrindinis sandorio tikslas yra tik gauti šią mokestinę naudą, primintina, kad PVM srityje Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad turėdamas galimybę rinktis iš dviejų sandorių apmokestinamasis asmuo neprivalo pasirinkti didžiausią PVM sumą lemiančio sandorio; atvirkščiai, jis turi teisę rinktis tokį savo veiklos planą, kad sumažintų mokestinę skolą. Iš tiesų, siekdami apriboti jiems tenkančią mokesčių naštą apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73 punktą ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktą).
- 41 Vadinas, kaip Teisingumo Teismas priminė 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Crewprint* (C-611/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2020:674) 41 punkte, draudimo piktnaudžiauti principu siekiama uždrausti visiškai dirbtinius, ekonomiškai nepagrįstus darinius, kuriais siekiama vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos, kurios suteikimas prieštarautų Direktyvos 2006/112 tikslams.
- 42 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, į šeštąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad ją draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamojo asmens pasirinkimas vykdyti ekonominę veiklą taip, kad jis galėtų sumažinti savo ekonomines išlaidas, kvalifikuojamas kaip „naudojimas teise ne pagal jos paskirtį“ ir dėl šios priežasties neleidžiama šiam apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, jei neįrodoma, kad egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonomiškai nepagrįstas darinys, kuriuo siekiama pagrindinio tikslo – gauti mokestinės naudos, kurios suteikimas prieštarautų šios direktyvos tikslams.

Dėl penktojo klausimo

- 43 Atsižvelgiant į prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytas aplinkybes, reikia manyti, kad savo penktuoju klausimu, kurį reikia išnagrinėti antrą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama mokesčių administratoriui atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į PVM už suteiktas paslaugas atskaitą, remiantis išvadamis, išplaukiančiomis iš parodymų, dėl kurių ši institucija suabejojo šio paslaugų teikimo realumu arba nusprendė, kad šis teikimas susijęs su sukčiavimu PVM.
- 44 Reikia priminti, kad teisė į PVM atskaitą siejama tiek su materialiuoju, tiek su formaliuoju reikalavimų ar sąlygų laikymusi.

- 45 Dėl materialijų reikalavimų ar sąlygų iš šios 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 į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens.
- 46 Šis antras reikalavimas arba materialioji sąlyga, kuri taikoma teisei į atskaitą, reiškia, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, su kuriuo susijusi sąskaita faktūra, iš tikrųjų buvo atliktas. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad apmokestinamojo sandorio buvimo patikrinimas turi būti atliekamas pagal nacionalinėje teisėje nustatytas įrodinėjimo taisykles, bendrai įvertinus visus konkretaus atvejo duomenis ir faktines aplinkybes (2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 46 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 47 Dėl teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo tvarkos, kuri sutampa su formaliaisiais reikalavimais arba sąlygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 43 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 48 Dėl įrodinėjimo pareigos Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad būtent apmokestinamasis asmuo, prašantis leisti atskaityti PVM, turi įrodyti, kad jis atitinka pasinaudojimo atskaita sąlygas. Taigi apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvių įrodymų, kad iš tiesų jam prekes tiekė ar paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo dėl jo paties apmokestinamų PVM sandorių, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 38 ir 39 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 49 Be to, Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog vien to, kad sąskaitose faktūrose nurodytas paslaugų teikėjas konkrečiai nesuteikė atitinkamos paslaugos, be kita ko, dėl to, kad jis neturi darbuotojų, įrangos ir turto, savaime nepakanka, kad būtų panaikinta teisė į atskaitą, nes ši aplinkybė gali būti tiekėjų nuslėpimo sukčiaujant arba paprasto subrangovų pasitelkimo pasekmė (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 50 Darytina išvada, kad jeigu, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėjamos paslaugos buvo faktiškai suteiktos ir jos buvo panaudotos A.T.S. 2003 apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, iš esmės negalima atsisakyti leisti jai pasinaudoti teise į atskaitą (pagal analogiją žr. 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 49 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 51 Vis dėlto, net jei įvykdytos materialiosios teisės į atskaitą sąlygos, nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 54 ir 55 punktus ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 52 Kalbant apie sukčiavimą, pažymėtina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją teise į atskaitą turi būti neleidžiama pasinaudoti ne tik tada, kai pats apmokestinamasis asmuo sukčiauja PVM, bet ir tada, kai, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam

teisės į atskaitą pagrindą sudarančios prekės buvo patiekto ar paslaugos suteiktos, žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių prekių tiekimu ar paslaugų teikimu grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, sukčiavimu PVM (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ir 48 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

- 53 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, kadangi neleidimas pasinaudoti teise į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, mokesčių institucijos turi surinkti pakankamai objektyvių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM arba žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su tokiu sukčiavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos surinko tokius objektyvius įrodymus (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 54 Šiuos objektyvius įrodymus mokesčių institucija turi surinkti pagal nacionalinėje teisėje numatytas įrodinėjimo taisykles, nes Sąjungos teisėje nėra taisyklių, susijusių su įrodymų rinkimo tvarka sukčiavimo PVM srityje. Vis dėlto šios taisyklės neturi pažeisti Sąjungos teisės veiksmingumo (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 55 Iš šios nutarties 52–54 punktuose primintos jurisprudencijos matyti, kad gali būti atsisakyta leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į atskaitą, tik jeigu bendrai įvertinus visus įrodymus ir visas faktines bylos aplinkybes pagal nacionalinėje teisėje numatytas įrodinėjimo taisykles nustatoma, kad jis sukčiavo arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tokiu sukčiavimu. Neleisti pasinaudoti teise į atskaitą galima tik tada, kai šios faktinės aplinkybės yra pakankamai teisiškai įrodytos (prielaidų tam nepakanka) (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 52 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 56 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių institucija manė, jog A.T.S. 2003 ir kiti ūkio subjektai sukūrė fiktyvią sąskaitų faktūrų išrašymo grandinę naudodamiesi laikinojo įdarbinimo įmonėmis, kad sumažintų, be kita ko, savo prievolės PVM srityje. Ši institucija pažymėjo, kad iš per ikiteisminį tyrimą apklaustų įtariamųjų ir atsiųstų dirbti darbuotojų parodymų paaiškėjo, jog atitinkamos laikinojo įdarbinimo įmonės nevykdė jokios realios ekonominės veiklos. Tokios faktinės aplinkybės, kurios sudaro sukčiavimą, jei nustatomos pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles, gali pateisinti atsisakymą leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą.
- 57 Vis dėlto tai, kad sandorių grandinė, kuria buvo teikiamos šios paslaugos, ekonominiu požiūriu yra neracionali arba nepagrįsta, savaime negali būti laikoma sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 63 punktą ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Crewprint*, C-611/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2020:674, 42 punktą).
- 58 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į penktąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiama mokesčių institucijai atsisakyti leisti pasinaudoti apmokestinamajam asmeniui teise į PVM už paslaugų teikimą atskaitą remiantis išvadomis, padarytomis vadovaujantis parodymais, dėl kurių ši mokesčių institucija suabejojo šių paslaugų teikimo tikrumu arba nusprendė, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant PVM, jei pirmuoju atveju apmokestinamasis asmuo neįrodo, kad paslaugos faktiškai buvo suteiktos, arba jei

antruoju atveju ši mokesčių institucija įrodo pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su tokiu sukčiavimu.

Dėl pirmojo ir ketvirtojo klausimų

- 59 Pirmuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu ir kaip trečią, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama mokesčių institucijai neleisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į atskaitą, kai ji mano, jog pakankamas sukčiavimo PVM įrodymas yra tai, kad šis apmokestinamasis asmuo ar kiti ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniame paslaugų teikimo etape, pažeidė nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančias nacionalines taisykles, nenustačius, kad yra ryšys tarp šio pažeidimo ir teisės į PVM atskaitą.
- 60 Šiomis aplinkybėmis šis teismas taip pat iš esmės klausia, ar mokesčių institucija turi apibūdinti sukčiavimą sudarančius elementus ir nustatyti sukčiavusius asmenis ir atitinkamus jų veiksmus.
- 61 Reikia konstatuoti, kad nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančių nacionalinių taisyklių pažeidimas, kurį padarė apmokestinamasis asmuo ar kitas ūkio subjektas, dalyvaujantis paslaugų grandinės etapuose, savaime nėra įrodymas, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM arba dalyvavo sukčiaujant. Vis dėlto toks pažeidimas, atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes, gali būti vienas iš požymių, be kita ko, kad sukčiauta PVM, taip pat įrodymas, į kurį gali būti atsižvelgta bendrai vertinant šias aplinkybes siekiant nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo yra sukčiavimo autorius arba aktyviai dalyvavo sukčiaujant, arba nustatyti, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su šiuo sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, 41 punktą ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 58 punktą).
- 62 Be to, mokesčių institucija, kuriai tenka įrodinėjimo pareiga, turi apibūdinti sukčiavimo PVM sudedamuosius elementus, pateikti sukčiavimo įrodymų ir įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo yra šio sukčiavimo organizatorius arba aktyviai dalyvavo sukčiaujant, arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su minėtu sukčiavimu. Vis dėlto toks reikalavimas nebūtinai reiškia, kad reikia nustatyti visus sukčiavusius asmenis ir jų atitinkamus veiksmus. Nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar mokesčių institucijos pateikė pakankamai teisinių įrodymų (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 36 punktą).
- 63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip:
- pagal ją draudžiama mokesčių institucijai neleisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į atskaitą, kai ji mano, jog pakankamas sukčiavimo PVM įrodymas yra tai, kad šis apmokestinamasis asmuo ar kiti ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, pažeidė nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančias nacionalines taisykles, nenustačius, kad yra ryšys tarp šio pažeidimo ir teisės į PVM atskaitą;
 - vis dėlto toks pažeidimas, atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes, gali būti vienas iš tokio sukčiavimo požymių, taip pat įrodymas, į kurį gali būti atsižvelgta bendrai vertinant visas šias aplinkybes siekiant nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo yra sukčiavimo autorius arba

dalyvavo sukčiaujant, arba nustatyti, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su šiuo sukčiavimu;

- mokesčių institucija turi apibūdinti sukčiavimo PVM sudedamuosius elementus, pateikti sukčiavimo įrodymų ir įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo yra šio sukčiavimo autorius arba aktyviai dalyvavo sukčiaujant, arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su šiuo sukčiavimu;
- šis reikalavimas nebūtinai reiškia, kad reikia nustatyti visus sukčiavusius asmenis ir visus atitinkamus jų veiksmus.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 64 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu ir paskutinius, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvą 2006/112, siejamą su proporcingumo principu, reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo turi patikrinti, ar paslaugų teikėjas ir kiti ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, laikėsi nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančių nacionalinių taisyklių ir kitų nacionalinių taisyklių, taikomų jų veiklai.
- 65 Iš šios nutarties 52 punkte primintos jurisprudencijos matyti, kad turi būti atsisakyta leisti pasinaudoti teise į atskaitą, kai nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam prekės ar paslaugos, kuriomis grindžiama teisė į atskaitą, buvo patiektos ar suteiktos, žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvavo vykdant sandorį, kuriuo tiekėjas ar teikėjas arba kitas ūkio subjektas, dalyvaujantis prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės etapuose, sukčiavo PVM.
- 66 Teisingumo Teismas jau ne kartą nusprendė, jog Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis vykdo, neįtraukia jo į mokesčio sukčiavimą; priemonių, kurių konkrečiu atveju gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kad įsitikintų, jog jo sandoriai neįtraukti į perkančiojo ūkio subjekto įvykdytą sukčiavimą, nustatymas iš esmės priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių (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 punktą ir 2021 m. balandžio 14 d. Nutarties *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 28 punktą).
- 67 Teisingumo Teismas pabrėžė, kad kai yra požymių, leidžiančių įtarti, jog yra pažeidimų ar sukčiaujama, rūpestingas ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigotas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, kad įsitikintų 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. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, 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).
- 68 Vis dėlto mokesčių institucija negali versti apmokestinamojo asmens atlikti jo tiekėjo sudėtingų ir nuodugnių patikrinimų, taip *de facto* perduodama jam savo kontrolės funkcijas (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 51 punktas).

- 69 Konkrečiai kalbant, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad mokesčių institucija iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali bendrai reikalauti, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat ar turi atitinkamų prekių ir gali jas pristatyti ir ar jis įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjų sandoriuose nėra pažeidimų ar sukčiavimo, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 61 punktą ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *C.F. (Mokestinis patikrinimas)*, C-430/19, EU:C:2020:429, 47 punktą).
- 70 Vadinasi, iš apmokestinamojo asmens reikalaujamas rūpestingumas ir priemonės, kurių iš jo gali būti pagrįstai reikalaujama siekiant užtikrinti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų jis nedalyvautų vykdant sandorį, susijusį su teikiančio ūkio subjekto sukčiavimu, priklauso nuo faktinių aplinkybių ir visų pirma nuo to, ar yra požymių, kad apmokestinamasis asmuo įsigijimo momentu įtaria, jog yra pažeidimų ar sukčiavama. Taigi, esant sukčiavimo požymių, iš apmokestinamojo asmens gali būti tikimasi didesnio rūpestingumo. Vis dėlto iš jo negalima reikalauti atlikti sudėtingus ir išsamius patikrinimus, kaip antai tuos, kuriuos atlikti turi priemonių mokesčių institucija (2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 52 punktą).
- 71 Kalbant apie nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančių nacionalinių taisyklių laikymąsi, reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš šios nutarties 61 punkto, tokių taisyklių pažeidimas, atsižvelgiant į bylos faktines aplinkybes, gali būti vienas iš sukčiavimo PVM požymių ir įrodymų, į kuriuos gali būti atsižvelgta bendrai vertinant visas šias aplinkybes siekiant nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo yra sukčiavimo autorius arba dalyvavo sukčiaujant, arba nustatyti, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su šiuo sukčiavimu. Tas pats pasakytina ir apie kitų nacionalinių taisyklių, taikomų paslaugų teikėjo ir kitų ūkio subjektų, dalyvavusių ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, veiklos vykdymui, pažeidimą.
- 72 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negalima reikalauti, kad jis tuomet, kai įsigyja prekių ar paslaugų, ar vėliau patikrintų, ar paslaugų teikėjas ir kiti ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, laikėsi nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančių nacionalinių taisyklių ir kitų jų veiklai taikomų nacionalinių taisyklių. Vis dėlto, jeigu yra požymių, kad šios taisyklės buvo pažeistos ir kad įsigijimo momentu apmokestinamajam asmeniui gali kilti įtarimų, jog buvo padaryta pažeidimų ar sukčiavimų, iš šio apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujama, kad jis būtų rūpestingesnis ir imtųsi priemonių, kurių iš jo pagrįstai galima tikėtis siekiant užtikrinti, kad įsigydamas prekes jis nevykdytų sandorio, susijusio su sukčiavimu PVM.
- 73 Vadinasi, į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: Direktyva 2006/112, siejama su proporcingumo principu, turi būti aiškinama taip, kad apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, iš principo neprivalo tikrinti, ar paslaugų teikėjas ir kiti ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, laikėsi nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančių nacionalinių taisyklių ir kitų jų veiklai taikomų nacionalinių taisyklių. Vis dėlto, jeigu yra požymių, kad šios taisyklės buvo pažeistos ir kad įsigijimo momentu apmokestinamajam asmeniui galėjo kilti įtarimų, jog buvo padaryta pažeidimų ar sukčiavimų, iš šio apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujama, kad jis būtų rūpestingesnis ir imtųsi priemonių, kurių iš jo pagrįstai galima tikėtis siekiant užtikrinti, kad šiuo įsigijimu jis nevykdytų sandorio, susijusio su sukčiavimu PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 74 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

turi būti aiškinama taip:

ja draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamojo asmens pasirinkimas vykdyti ekonominę veiklą taip, kad jis galėtų sumažinti savo ekonomines išlaidas, kvalifikuojamas kaip „naudojimas teise ne pagal jos paskirtį“ ir dėl šios priežasties neleidžiama šiam apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, jei neįrodoma, kad egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonomiškai nepagrįstas darinys, kuriuo siekiama pagrindinio tikslo – gauti mokestinės naudos, kurios suteikimas prieštarautų šios direktyvos tikslams.

2. Direktyva 2006/112

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiama mokesčių institucijai atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už paslaugų teikimą atskaitą remiantis išvadomis, padarytomis vadovaujantis parodymais, dėl kurių ši mokesčių institucija suabejojo šių paslaugų teikimo tikrumu arba nusprendė, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant PVM, jei pirmuoju atveju apmokestinamasis asmuo neįrodo, kad paslaugos faktiškai buvo suteiktos, arba jei antruoju atveju ši mokesčių institucija įrodo pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi pagrindžiant teisę į atskaitą, yra susijęs su tokiu sukčiavimu.

3. Direktyva 2006/112

turi būti aiškinama taip:

- pagal ją draudžiama mokesčių institucijai neleisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į atskaitą, kai ji mano, jog pakankamas sukčiavimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) įrodymas yra tai, kad šis apmokestinamasis asmuo ar kiti ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo etapuose, pažeidė nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančias nacionalines taisykles, nenustačius, kad yra ryšys tarp šio pažeidimo ir teisės į PVM atskaitą;
- vis dėlto toks pažeidimas, atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes, gali būti vienas iš tokio sukčiavimo požymių, taip pat įrodymas, į kurį gali būti atsižvelgta bendrai vertinant visas šias aplinkybes siekiant nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo yra

sukčiavimo autorius arba aktyviai dalyvavo sukčiaujant, arba nustatyti, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su šiuo sukčiavimu;

- mokesčių institucija turi apibūdinti sukčiavimo PVM sudedamuosius elementus, pateikti sukčiavimo įrodymų ir įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo yra šio sukčiavimo autorius arba aktyviai dalyvavo sukčiaujant, arba žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su šiuo sukčiavimu;
- šis reikalavimas nebūtinai reiškia, kad reikia nustatyti visus sukčiavusius asmenis ir visus atitinkamus jų veiksmus.

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

turi būti aiškinama taip:

apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, iš principo neprivalo tikrinti, ar paslaugų teikėjas ir kiti ūkio subjektai, dalyvavę ankstesniuose paslaugų teikimo grandinės etapuose, laikėsi nagrinėjamų paslaugų teikimą reguliuojančių nacionalinių taisyklių ir kitų jų veiklai taikomų nacionalinių taisyklių. Vis dėlto, jeigu yra požymių, kad šios taisyklės buvo pažeistos ir kad įsigijimo momentu apmokestinamajam asmeniui galėjo kilti įtarimų, jog buvo padaryta pažeidimų ar sukčiauta, iš šio apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujama, kad jis būtų rūpestingesnis ir imtųsi priemonių, kurių iš jo pagrįstai galima tikėtis siekiant užtikrinti, kad šiuo įsigijimu jis nevykdytų sandorio, susijusio su sukčiavimu PVM.

Parašai.