



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. sausio 11 d.*

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

Byloje C-537/22

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

Global Ink Trade Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

* Proceso kalba: vengrų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Sąjungos teisės viršenybės principo ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 167 straipsnio, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto išaiškinimo, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principus.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Global Ink Trade Kft.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų tarnybos skundų direkcija, Vengrija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pastarosios atsisakymo suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už prekių įsigijimą atskaitą.

Teisinis pagrindas

- 3 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į PVM atskaitą įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.
- 4 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 5 Pagal minėtos direktyvos 178 straipsnio a punktą tam, kad galėtų pasinaudoti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi turėti pagal šioje direktyvoje nustatytus reikalavimus išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 6 PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

- 8 Atlikęs patikrinimus *Office Builder*, mokesčių administratorius, be kita ko, pažymėjo, kad ji nevykdė realios ekonominės veiklos ir nesilaikė mokestinių prievolių. Šios įmonės vadovas, įkalintas įkalinimo įstaigoje 2013 m. kovo mėn., neigė išrašęs kokią nors sąskaitą faktūrą ir susirašinęs su *Global Ink Trade*. Be to, šis administratorius konstatavo, kad *Office Builder* ir *Global Ink Trade* keičiantis informacija elektroninio pašto adresas neatitiko oficialaus *Office Builder* elektroninio pašto adreso.
- 9 Mokesčių administratorius taip pat apklausė liudytojus, kurie patvirtino, kad atitinkamos prekės buvo pateiktos *Global Ink Trade*. Jos vadovas pareiškė, kad užmezgė komercinius santykius su *Office Builder* vietiniame laikraštyje paskelbus skelbimą, taip pat patikrino šios įmonės duomenis įmonių registre ir asmeniškai susitiko su jos atstovu, tačiau visi vėlesni susirašinėjimai vyko elektroniniu paštu.
- 10 Remdamasis surinktais įrodymais mokesčių administratorius nusprendė, kad *Office Builder* tariamai išrašytos sąskaitos faktūros *Global Ink Trade* nebuvo patikimos, nes *Office Builder* vadovas aiškiai neigė jas išrašęs. Taigi šis administratorius padarė išvadą, kad šiose sąskaitose faktūrose nurodyti sandoriai nebuvo sudaryti tarp šių dviejų įmonių. Jis nusprendė nesuteikti *Global Ink Trade* teisės į šiose sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitą, be kita ko, motyvuodamas tuo, kad ši neįrodė rūpestingumo vykdant savo veiklą, nes nepakankamai išsiaiškino tiekėjo tikrąją tapatybę ir tai, ar jis vykdo savo mokestines prievoles, taigi ji buvo kalta dėl pasyvaus sukčiavimo.
- 11 *Global Ink Trade* apskundė šį sprendimą *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teigdama, kad mokesčių administratoriaus atsisakymas suteikti teisę į PVM, susijusio su nagrinėjamomis sąskaitomis faktūromis, atskaitą grindžiamas neįrodytomis faktinėmis aplinkybėmis ir kad šis administratorius neatsižvelgė į tai, kad jam teko įrodinėjimo pareiga.
- 12 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad Teisingumo Teismas panašiose bylose, susijusiose su Vengrija, išaiškino atitinkamas PVM direktyvos nuostatas 2020 m. rugsėjo 3 d. nutartyse *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673, toliau – Nutartis *Vikingo Fővállalkozó*) ir *Crewprint* (C-611/19, EU:C:2020:674, toliau – Nutartis *Crewprint*). Šio teismo teigimu, *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) ir toliau taikė savo jurisprudenciją, suformuotą iki šių nutarčių, kuria, atrodo, teisė į PVM atskaitą ribojama reikalavimais, kurie nėra pagrįsti PVM direktyva, nes minėtose nutartyse negali būti naujų Sąjungos teisės aiškinimo elementų.
- 13 Konkrečiai kalbant, *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) jurisprudencijoje reikalaujama, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo atliktų sudėtingus ir išsamius savo tiekėjų patikrinimus, be kita ko, kiek tai susiję su jų pačių pareigomis deklaruoti ir sumokėti PVM, nors iš Nutarties *Vikingo Fővállalkozó* matyti, kad apmokestinamojo asmens, kuris įgyvendina savo teisę į PVM atskaitą, negalima įpareigoti atlikti šių patikrinimų. Taigi Vengrijos teismai nesutaria dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijos pasekmių. Šiomis aplinkybėmis mokesčių administratorius taip pat toliau taiko su PVM direktyvos nuostatomis, kaip jas yra išaiškinęs Teisingumo Teismas, nesuderinamus reikalavimus. Be to, šie reikalavimai prieštarauja aplinkkraščiui, kurį šis administratorius paskelbė apmokestinamiesiems asmenims, o tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo teigimu, pažeidžia teisinio saugumo principą. Tarp šių reikalavimų, be kita ko, yra pareiga palaikyti asmeninius ryšius su kiekvienu tiekėju ir pareiga naudoti tik jo oficialų elektroninio pašto adresą.

- 14 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš principo yra saistomas *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimų ir privalo motyvuoti bet koki teisinio vertinimo nukrypimą nuo šių sprendimų, turinčių privalomą precedento galią, jam kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į Sąjungos teisės viršenybės principą, jis iš tikrųjų turi netaikyti *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimų, kurie, jo manymu, yra nesuderinami su PVM direktyvos nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas nutartyse *Vikingo Fővállalkozó* ir *Crewprint*.
- 15 Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Sąjungos teisės viršenybės principas ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnyje garantuojama teisė į veiksmingą teisinę gynybą pažeidžiami, jei valstybės narės teismas, priimančias galutinį sprendimą, aiškina Teisingumo Teismo sprendimą (priimtą nutartimi atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kurio dalykas buvo būtent to paties teismo, priimančio galutinį sprendimą, suformuota jurisprudencija) taip, kad jame nėra jokios naujos aplinkybės, dėl kurios būtų ar galėtų būti panaikinti ankstesni Teisingumo Teismo sprendimai arba pakeista ankstesnė teismo, priimančio galutinį sprendimą, suformuota nacionalinė jurisprudencija?
2. Ar Sąjungos teisės viršenybės principas ir [Pagrindinių teisių chartijos] 47 straipsnyje garantuojama teisė į veiksmingą teisinę gynybą turi būti aiškinami taip, kad Teisingumo Teismo sprendimų viršenybės principas taikomas net ir tada, kai valstybės narės teismas, priimančias galutinį sprendimą, taip pat remiasi savo ankstesniais sprendimais kaip precedentu? Ar atsižvelgiant į Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį, kai Teisingumo Teismo sprendimas priimamas nutartimi, gali būti pateiktas kitoks atsakymas?
3. Ar, atsižvelgiant į bendrąją apmokestinamojo asmens kontrolės prievolę, nepriklausomai nuo sąskaitose faktūrose nurodyto ekonominio sandorio įvykdymo ir pobūdžio, ir į PVM direktyvos 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą, taip pat į teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo principus, galima kaip teisės į PVM atskaitą sąlygos reikalauti (nesant atitinkamos valstybės narės norminės nuostatos), kad apmokestinamasis asmuo tiesiogiai palaikytų ryšius su sąskaitą faktūrą išrašiusiu asmeniu arba susisiektų su tiekėju tik oficialiai nurodytu elektroninio pašto adresu? Ar šios aplinkybės gali būti laikomos atskleidžiančiomis objektyviais faktais įrodytą išsamaus patikrinimo, kurio tikimasi iš apmokestinamojo asmens, neatlikimą, atsižvelgiant į tai, kad šios aplinkybės dar neegzistavo tuo metu, kai apmokestinamasis asmuo atliko atitinkamus patikrinimus prieš užmegzdamas verslo santykius, bet sudaro esamų šalių verslo santykių dalį?
4. Ar valstybėje narėje susiformavęs teisinis aiškinimas ir praktika, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, turinčiam PVM direktyvą atitinkančią sąskaitą faktūrą, nesuteikiama teisė į PVM atskaitą, motyvuojant tuo, kad jis, vykdydamas komercinę veiklą, nevykdė išsamaus patikrinimo, nes neįrodė veiksmų, leidžiančių nustatyti, kad jo veikla neapsiribojo vien sąskaitų faktūrų, atitinkančių būtinus formalius reikalavimus, gavimu, nors apmokestinamasis asmuo pateikė visus su nagrinėjamais sandoriais susijusius dokumentus, o mokesčių administratorius atmetė kitus įrodymus, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikė mokestinio proceso metu, atitinka minėtus PVM direktyvos straipsnius ir mokesčių neutralumo principą, bet visų pirma – Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią aiškinant šias nuostatas įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių administratoriui?

5. Ar, atsižvelgiant į minėtus PVM direktyvos straipsnius ir pagrindinį teisinio saugumo principą, galima laikyti objektyvia aplinkybe tai, kad atlikus išsamų patikrinimą buvo nustatyta, jog sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas nevykdė jokios ekonominės veiklos, jei mokesčių administratorius mano, kad neįrodytas faktinis ekonominio sandorio, kuris buvo įformintas sąskaitomis faktūromis, sutartimis ir kitais apskaitos dokumentais, taip pat susirašinėjimo dokumentais, įvykdymas (taigi ir faktinis egzistavimas), kuris patvirtintas sandėliavimo įmonės, taip pat mokesčių mokėtojo vadovo ir darbuotojo paaiškinimais, o administratorius šiuo tikslu remiasi tik tiekimo įmonės vadovo pareiškimu, kuriame neigiamas tokio sandorio buvimas, neatsižvelgdamas į šio pareiškimo pateikimo aplinkybes, jį pateikusio subjekto interesus ir į tai, kad pagal byloje esančius dokumentus jis pats įsteigė įmonę, o pagal turimą informaciją įmonės vardu veikė atstovas?
6. Ar PVM direktyvos nuostatos dėl PVM atskaitos turi būti aiškinamos taip, kad tuo atveju, kai mokesčių administratorius per mokestinę procedūrą nustato, jog sąskaitose faktūrose nurodytos prekės yra [Europos] Sąjungos kilmės ir mokesčių mokėtojas yra antrasis tiekimo grandinės narys, šio modelio pobūdis, atsižvelgiant į tai, kad Sąjungos kilmės prekės neapmokestinamos PVM, todėl pirmasis Vengrijos pirkėjas neturi teisės į PVM atskaitą ir ją turi tik antrasis grandinės narys, yra objektyvus faktas, kurio savaime pakanka sukčiavimui mokesčiais konstatuoti, ar šiuo atveju mokesčių administratorius taip pat turi objektyviais faktais įrodyti, kuris grandinės narys ar nariai sukčiavo mokesčiais, koks buvo jų *modus operandi* ir ar apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo arba galėjo žinoti, jei būtų atlikęs išsamų patikrinimą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

16. Pirmiausia, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju ir antruoju prejudiciniais klausimais prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Sąjungos teisės viršenybės principą ir Pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnį, reikia pažymėti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad aukštesnės instancijos nacionalinių teismų sprendimai jam privalomi, net jeigu juose pateikti vertinimai, kurie, jo manymu, yra nesuderinami su Sąjungos teise.
17. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo ryšio, kurį nustatė tarp Pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio, kuriame įtvirtinta teisė į veiksmingą teisminę gynybą, ir šių nacionalinės teisės aktų. Be to, kaip savo rašytinėse pastabose pažymėjo Europos Komisija, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neminima jokių kliūčių, dėl kurių minėtas teismas negalėtų pateikti Teisingumo Teismui prejudicinių klausimų, jei kiltų abejonių dėl atitinkamos nacionalinės jurisprudencijos suderinamumo su Sąjungos teise. Šiomis aplinkybėmis į minėtus klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant tik į Sąjungos teisės viršenybės principą.
18. Taigi reikia konstatuoti, kad pirmuoju ir antruoju klausimais, į kuriuos reikia atsakyti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisės viršenybės principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos aukštesnės instancijos nacionalinio teismo pateikti teisiniai vertinimai yra privalomi žemesnės instancijos nacionaliniams teismams, kurie privalo motyvuoti bet koki

nukrypimą nuo šių vertinimų, nors šie žemesnės instancijos nacionaliniai teismai, atsižvelgdami į Teisingumo Teismo pateiktą Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimą, mano, kad šie vertinimai neatitinka šios teisės.

Dėl priimtinumų

- 19 Vengrijos vyriausybė teigia, kad šie klausimai nepriimtini. Iš tiesų jais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia užginčyti *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimus, priimtus bylose, kuriose buvo priimtos nutartys *Vikingo Fővállalkozó* ir *Crewprint*, motyvuodamas tuo, kad šie sprendimai neatitinka šių nutarčių. Taigi minėti klausimai neturi reikšmės sprendimui pagrindinėje byloje priimti, nes jis visiškai nesusijęs su šiomis bylomis.
- 20 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytą teisinį pagrindą ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neturi tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teises aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2023 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 21 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo galimą *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimų ir nutarčių *Vikingo Fővállalkozó* ir *Crewprint* prieštaravimą. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, siekiant išspręsti ginčą pagrindinėje byloje, reikia remtis šiose nutartyse pateiktomis išvadomis, ir kadangi pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus jam vis dėlto privalomi *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimai, pateikti klausimai yra susiję su pagrindinės bylos dalyku ir nėra hipotetiniai. Be to, Teisingumo Teismas turi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai į juos atsakyti.
- 22 Taigi pirmasis ir antrasis klausimai yra priimtini.

Dėl esmės

- 23 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija pagal Sąjungos teisės viršenybės principą Sąjungos teisė laikoma viršesne už valstybių narių teisę. Taigi pagal šį principą reikalaujama, kad visos valstybių narių institucijos užtikrintų visišką įvairių Sąjungos teisės nuostatų veiksmingumą, nes valstybių narių teisė negali turėti įtakos pripažintam šių įvairių nuostatų poveikiui šių valstybių teritorijoje. Darytina išvada, kad pagal Sąjungos teisės viršenybės principą tai, kad valstybė narė remiasi nacionalinės teisės nuostatomis, kurios gali būti net konstitucinio lygmens, negali pakenkti Sąjungos teisės vienodam taikymui ir veiksmingumui (šiuo klausimu žr. 2023 m. birželio 5 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija (Teisėjų nepriklausomumas ir privatus gyvenimas)*, C-204/21, EU:C:2023:442, 77 punktą ir 2023 m. liepos 24 d. Sprendimo *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, 128 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 24 Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad nacionalinis teismas, pasinaudojęs jam pagal SESV 267 straipsnį suteikta galimybe, priimdamas sprendimą pagrindinėje byloje yra saistomas Teisingumo Teismo pateikto Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo, todėl prireikus privalo

- neatsižvelgti į aukštesnės instancijos nacionalinio teismo vertinimus, jeigu, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo pateiktą išaiškinimą, mano, kad jie neatitinka Sąjungos teisės, ir prireikus netaikyti nacionalinės teisės normos, įpareigojančios jį laikytis šio aukštesnės instancijos teismo sprendimų (šiuo klausimu žr. 2023 m. liepos 24 d. Sprendimo *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, 132 ir 133 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 25 Reikalavimas užtikrinti Sąjungos teisės veiksmingumą apima šio nacionalinio teismo pareigą prireikus keisti suformuotą jurisprudenciją, jeigu ji pagrįsta su Sąjungos teise nesuderinamu nacionalinės teisės aiškinimu (2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Dopravní podnik hl. m. Prahy*, C-107/19, EU:C:2021:722, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 26 Be to, kai Teisingumo Teismo jurisprudencijoje aiškiai atsakyta į klausimą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, nacionalinis teismas turi imtis visų būtinų priemonių, kad šis išaiškinimas būtų taikomas (šiuo klausimu žr. 2022 m. kovo 10 d. Sprendimo *Grossmania*, C-177/20, EU:C:2022:175, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 27 Šiuo klausimu, kaip pažymėjo Vengrijos vyriausybė ir Komisija, nesvarbu, ar Teisingumo Teismo pateiktas išaiškinimas yra sprendimas, ar motyvuota nutartis pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį. Iš tiesų jokioje Sutarčių, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto ar šio Procedūros reglamento nuostatoje, kiek tai susiję su jų taikymo sritimi ir padariniais, nenustatyta skirtumo prejudicinio sprendimo priėmimo procedūroje tarp sprendimų ir motyvuotų nutarčių. Taigi nacionalinis teismas negali neatsižvelgti į nutartį, motyvuodamas tuo, kad, skirtingai nei sprendime, joje tariamai nėra naujos informacijos apie Sąjungos teisės aiškinimą.
- 28 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, priimdamas sprendimą pagrindinėje byloje, yra saistomas Teisingumo Teismo pateikto Sąjungos teisės išaiškinimo ir prireikus turės atmesti vertinimą, kurį *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) atliko ankstesniuose sprendimuose, kurie pagal nacionalinę teisę yra privalomi precedentai, jeigu atsižvelgdamas į šį aiškinimą manys, kad šis vertinimas neatitinka Sąjungos teisės.
- 29 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Vengrijos vyriausybės pateiktos informacijos matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus šis teismas turi teisę nukrypti nuo ankstesnių *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimų, net jeigu jie turi privalomą precedento galią, su sąlyga, kad minėtas teismas, be kita ko, nuspręs, jog šie sprendimai nesuderinami su Sąjungos teise, ir kad jo vertinimas šiuo klausimu yra motyvuotas. Tokiomis aplinkybėmis neatrodo, kad vien prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui šiuo klausimu tenkanti pareiga motyvuoti galėtų pažeisti Sąjungos teisės viršenybę, nes Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje nėra jokios informacijos, rodančios, kad tokia pareiga būtų kliūtis, dėl kurios minėtam teismui būtų pernelyg sunku pasinaudoti galimybe nukrypti nuo ankstesnių *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimų.
- 30 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad Sąjungos teisės viršenybės principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nacionalinis teismas, pasinaudojęs SESV 267 straipsniu jam suteikta galimybe, privalo netaikyti aukštesnės instancijos nacionalinio teismo teisinio vertinimo, jeigu, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo sprendime ar motyvuotoje nutartyje, kaip tai suprantama pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, pateiktą Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimą, mano, kad šie vertinimai neatitinka šios teisės. Vis dėlto pagal šį principą nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais tik reikalaujama, kad žemesnės instancijos nacionaliniai teismai motyvuotų bet kokią nukrypimą nuo šių vertinimų.

Dėl trečiojo–penktojo klausimų

- 31 Trečiuoju–penktuoju klausimais, į kuriuos reikia atsakyti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas, siejami su mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principais, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama praktika, kai mokesčių administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM, susijusio su jam patiektų prekių įsigijimu, atskaitą dėl to, kad su šiuo įsigijimu susijusiomis sąskaitomis faktūromis negali būti remiamasi dėl aplinkybių, rodančių šiam apmokestinamajam asmeniui priskirtiną nepakankamą rūpestingumą, o šios aplinkybės iš esmės vertinamos atsižvelgiant į šio administratoriaus paskelbtą aplinkraštį, skirtą apmokestinamiesiems asmenims.
- 32 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama, jeigu apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, laikosi tam nustatytų materialinių ir formalių reikalavimų arba sąlygų (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 33 Dėl materialųjų reikalavimų ar sąlygų, kurie taikomi teisei į PVM atskaitą, iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti minėta teise, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens. Dėl pasinaudojimo teise į PVM atskaitą sąlygų, kurios atitinka formalius reikalavimus ar sąlygas, minėtos direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti pagal šioje direktyvoje nustatytus reikalavimus išrašytą sąskaitą faktūrą (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Teisės į atskaitą materialiosios sąlygos įvykdomos tik tuo atveju, jei 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 (2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2023 m. gegužės 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus įsigijimas)*, C-114/22, EU:C:2023:430, 36 punktas).
- 35 Vis dėlto apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatyta, kad ja remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Iš tiesų primintina, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiaavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Taigi, net jei yra įvykdytos materialiosios teisės į atskaitą sąlygos, nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti šią teisę, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise

remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2023 m. gegužės 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus įsigijimas)*, C-114/22, EU:C:2023:430, 40 ir 41 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

- 36 Dėl sukčiavimo pažymėtina, kad remiantis suformuota jurisprudencija 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 patiektos ar paslaugos suteiktos, žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tokiu sukčiavimu (2023 m. gegužės 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus įsigijimas)*, C-114/22, EU:C:2023:430, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 37 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, kad atitinkamos mokesčių institucijos surinko tokius objektyvius įrodymus (2023 m. gegužės 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus įsigijimas)*, C-114/22, EU:C:2023:430, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 38 Šiuos objektyvius įrodymus mokesčių administratorius 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).
- 39 Šiomis aplinkybėmis iš apmokestinamojo asmens reikalaujamas rūpestingumas ir priemonės, kurių iš jo galima pagrįstai reikalauti, kad būtų įsitikinta, jog įsigydamas prekių ir paslaugų nedalyvauja sandoryje, susijusiame su ūkio subjekto anksčiau įvykdytu sukčiavimu, priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių ir ypač nuo to, ar yra požymių, leidžiančių apmokestinamajam asmeniui jo vykdomo įsigijimo momentu įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama. 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 administratorius (2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 52 punktas ir 2023 m. sausio 9 d. Nutarties *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, 70 punktas).
- 40 Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo buvo pakankamai rūpestingas, priskirtinas prie pagrindinės bylos faktinių aplinkybių vertinimo, todėl priklauso tik nacionalinių teismų kompetencijai. Būtent šie teismai turi įvertinti, ar, atsižvelgiant į nagrinėjamo atvejo aplinkybes, apmokestinamasis asmuo buvo pakankamai rūpestingas ir ėmėsi priemonių, kurių šiomis aplinkybėmis iš jo galima pagrįstai reikalauti (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 41 Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM direktyva iš esmės netrukdo valstybėms narėms priimti teisės aktus ar aplinkraštį, kuriais siekiama patikslinti iš apmokestinamojo asmens reikalaujamą rūpestingumo lygį ir kuriais būtų vadovaujama atliekant mokesčių administratoriaus vertinimą,

nustatant atitinkamus kriterijus. Iš tiesų pagal PVM direktyvos 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas, nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos būtinos teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui išvengti.

- 42 Vis dėlto, kaip matyti iš suformuotos jurisprudencijos, dėl tokios priemonės negali kilti nuolat abejonių dėl teisės į PVM atskaitą, taigi ir PVM neutralumo (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Be to, ji negali pakenkti Sąjungos teisės veiksmingumui, kiek tai susiję su sukčiavimo PVM srityje įrodymų rinkimu.
- 43 Taigi ta priemone negalima paneigti šio sprendimo 37 punkte primintos mokesčių institucijų pareigos pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tokiu sukčiavimu. Be to, remiantis šio sprendimo 39 punkte priminta jurisprudencija, ji negali lemti to, kad šiam apmokestinamajam asmeniui tektų pareiga atlikti sudėtingus ir išsamius jo tiekėjo patikrinimus.
- 44 Vadinas, kai mokesčių administratorius remiasi, be kita ko, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens veiklos srityje padarytais pažeidimais, vertinant įrodymus negali būti netiesiogiai reikalaujama, kad minėtas apmokestinamasis asmuo, šios sąskaitos faktūros gavėjas, atliktų patikrinimus savo kontrahento patalpose (to iš principo jis neturi daryti) (šiuo klausimu žr. 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Hardimpex*, C-444/12, EU:C:2013:318, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 45 Galiausiai tokios priemonės, kaip nurodyta šio sprendimo 41 punkte, įgyvendinimas turi atitikti teisinio saugumo principą. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų turi laikytis ne tik Europos Sąjungos institucijos, bet ir valstybės narės, įgyvendindamos Sąjungos direktyvomis joms suteiktus įgaliojimus (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 46 Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad Sąjungos teisės aktai turi būti aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų; šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems šiomis teisės nuostatomis nustatytų pareigų apimtį. Be to, Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse valstybių narių teisės normos turi būti suformuluotos nedviprasmiškai, kad leistų atitinkamiems asmenims aiškiai ir tiksliai žinoti savo teises ir pareigas, o nacionaliniams teismams – užtikrinti jų laikymąsi (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 34 ir 35 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 47 Šiuo atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nurodytos informacijos matyti, kad *Global Ink Trade* buvo atsisakyta suteikti teisę atskaityti PVM, susijusį su jai patiektų prekių įsigijimu, motyvuojant tuo, kad negalima remtis išrašytais sąskaitomis faktūromis dėl šių prekių, visų pirma, nes buvo abejonių dėl tikrosios šių prekių tiekėjo tapatybės. Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad mokesčių administratorius rėmėsi ir tuo, kad minėtas sąskaitas faktūras išrašiusios įmonės vadovas nevykdė savo prievolių deklaruoti ir sumokėti PVM (apie tai *Global Ink Trade* tariamai turėjo žinoti). Šiuo klausimu mokesčių administratorius nusprendė, kad *Global Ink Trade* buvo kalta dėl pasyvaus sukčiavimo.

- 48 Kaip matyti iš šio sprendimo 37 ir 40 punktuose primintos jurisprudencijos, būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar mokesčių administratorius pateikė pakankamai objektyvių įrodymų, leidžiančių daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM srityje arba kad jis žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tokiu sukčiavimu, ir įvertinti, ar, atsižvelgiant į konkretaus atvejo aplinkybes, minėtas apmokestinamasis asmuo elgėsi pakankamai rūpestingai ir ėmėsi priemonių, kurių iš jo galima pagrįstai reikalauti šiomis aplinkybėmis.
- 49 Nors, esant sukčiavimo PVM įrodymų, iš tokio apmokestinamojo asmens galima tikėtis didesnio rūpestingumo, vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar dėl mokesčių administratoriaus reikalavimų jis privalo atlikti sudėtingus ir išsamius savo tiekėjo patikrinimus, faktiškai perduodamas minėtam apmokestinamajam asmeniui kontrolės veiksmus, kuriuos turi atlikti šis administratorius, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 ir 44 punktuose primintą jurisprudenciją.
- 50 Konkrečiai kalbant, reikia priminti, kad šis administratorius negali bendrai reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, patikrintų, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma pasinaudoti šia teise, išrašęs asmuo įvykdė savo prievolės deklaruoti ir sumokėti PVM (šiuo klausimu žr. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó* 56 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 51 Galiausiai, kalbant apie teisinio saugumo principą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dar turi išnagrinėti, ar mokesčių administratorius laikėsi šio principo, kai vykdė jam suteiktus įgaliojimus. Šiomis aplinkybėmis šis teismas turi išnagrinėti, ar minėto administratoriaus paskelbtas aplinkraštis, skirtas apmokestinamiesiems asmenims ir taikytinas pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms, buvo suformuluotas nedviprasmiškai, ar jo taikymą teisės subjektai galėjo numatyti, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 45 ir 46 punktuose primintą jurisprudenciją, ir ar šio administratoriaus taikomi reikalavimai neprieštaravo šiam aplinkraščiui.
- 52 Vadinas, į trečiąjį–penktąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas, siejami su mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principais, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama praktika, kai mokesčių administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM, susijusio su jam patiektų prekių įsigijimu, atskaitą dėl to, kad su šiuo įsigijimu susijusiomis sąskaitomis faktūromis negali būti remiamasi dėl aplinkybių, rodančių šiam apmokestinamajam asmeniui priskirtiną nepakankamą rūpestingumą, o šios aplinkybės iš esmės vertinamos atsižvelgiant į šio administratoriaus paskelbtą aplinkraštį, skirtą apmokestinamiesiems asmenims, tiek, kiek:
- ši praktika ir aplinkraštis nepaneigia minėto administratoriaus pareigos pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad minėtas apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tokiu sukčiavimu,
 - minėta praktika ir aplinkraščiu tam pačiam apmokestinamajam asmeniui nenustatoma pareigos atlikti sudėtingus ir išsamius jo kontrahento patikrinimus,
 - šio administratoriaus taikomi reikalavimai atitinka tame aplinkraštyje nustatytus reikalavimus ir

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

Dėl šeštojo klausimo

- 53 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama, kai mokesčių administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo „karuseliniam“ sukčiavime PVM srityje, kad ši mokesčių institucija tik nustatytų, jog šis sandoris yra žiedinės sąskaitų faktūrų išrašymo grandinės dalis, bet nenustatytų visų sukčiaujant dalyvavusių asmenų ir jų atitinkamų veiksmų.
- 54 Iš šio sprendimo 35–38 punktuose primintos jurisprudencijos matyti, kad mokesčių administratorius, kuris ketina atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, remdamasis nacionalinėje teisėje numatytomis įrodinėjimo taisyklėmis ir nepažeisdamas Sąjungos teisės veiksmingumo turi pakankamai teisiškai pagrįsti tiek objektyvius paties sukčiavimo PVM buvimą patvirtinančius įrodymus, tiek įrodymus, patvirtinančius, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo; arba žinojo ar turėjo žinoti, kad prekių ar paslaugų įsigijimas, kuriuo remiamasi siekdamas pagrįsti šią teisę, yra susijęs su tokiu sukčiavimu.
- 55 Pagal šį įrodinėjimo reikalavimą draudžiama, kad ir kokia būtų sukčiavimo rūšis ar tiriami veiksmai, remtis prielaidomis ar prezumpcijomis, kuriomis, perkėlus įrodinėjimo pareigą, pažeidžiamas pagrindinis bendros PVM sistemos principas, t. y. teisė į atskaitą, taigi, ir Sąjungos teisės veiksmingumas (2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 34 punktas).
- 56 Taigi, jei žiedinės sąskaitų faktūrų išrašymo grandinės buvimas yra svarus įrodymas, rodantis sukčiavimą, į kurį reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant visus įrodymus ir faktines bylos aplinkybes, negalima sutikti su tuo, kad mokesčių administratorius, siekdamas įrodyti „karuselinio“ sukčiavimo buvimą, gali tik nustatyti, kad nagrinėjamas sandoris yra tokios sąskaitų faktūrų išrašymo grandinės dalis (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 35 punktą).
- 57 Mokesčių administratorius turi, pirma, tiksliai apibūdinti sukčiavimą sudarančius elementus ir pateikti to įrodymų ir, antra, įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant; arba žinojo ar turėjo žinoti, kad prekių ar paslaugų įsigijimas, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, buvo susijęs su minėtu sukčiavimu. Vis dėlto sukčiavimo ir apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujant įrodymas nebūtinai reiškia, kad buvo nustatyti visi sukčiavę asmenys ir atitinkami jų veiksmai. Nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar mokesčių institucijos tai pakankamai įrodė (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 36 punktą).
- 58 Vadinas, į šeštąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip:
- kai mokesčių administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo „karuseliniam“ sukčiavime PVM, pagal ją draudžiama šiam mokesčių administratoriui tik nustatyti, jog šis sandoris yra žiedinės sąskaitų faktūrų išrašymo grandinės dalis,

- šis mokesčių administratorius turi, pirma, tiksliai apibūdinti sukčiavimą sudarančius elementus ir pateikti sukčiavimo įrodymų ir, antra, įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant arba žinojo ar turėjo žinoti, kad prekių ar paslaugų įsigijimas, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, buvo susijęs su minėtu sukčiavimu, bet tai nereiškia, kad būtinai turi būti nustatyti visi sukčiaujant dalyvavę asmenys ir atitinkami jų veiksmai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Sąjungos teisės viršenybės principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nacionalinis teismas, pasinaudojęs SESV 267 straipsniu jam suteikta galimybe, privalo netaikyti aukštesnės instancijos nacionalinio teismo teisinio vertinimo, jeigu, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo sprendime ar motyvuotoje nutartyje, kaip tai suprantama pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, pateiktą Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimą, mano, kad šie vertinimai neatitinka šios teisės. Vis dėlto pagal šį principą nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais tik reikalaujama, kad žemesnės instancijos nacionaliniai teismai motyvuotų bet kokią nukrypimą nuo šių vertinimų.**
- 2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas, siejami su mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principais, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama praktika, kai mokesčių administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su jam patiektų prekių įsigijimu, atskaitą dėl to, kad su šiuo įsigijimu susijusiomis sąskaitomis faktūromis negali būti remiamasi dėl aplinkybių, rodančių šiam apmokestinamajam asmeniui priskirtiną nepakankamą rūpestingumą, o šios aplinkybės iš esmės vertinamos atsižvelgiant į šio administratoriaus paskelbtą aplinkraštį, skirtą apmokestinamiesiems asmenims, tiek, kiek:**
 - ši praktika ir aplinkraštis nepaneigia minėto administratoriaus pareigos pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad minėtas apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tokiu sukčiavimu,
 - minėta praktika ir aplinkraščiu tam pačiam apmokestinamajam asmeniui nenustatoma pareigos atlikti sudėtingus ir išsamius jo kontrahento patikrinimus,
 - šio administratoriaus taikomi reikalavimai atitinka tame aplinkraštyje nustatytus reikalavimus ir
 - apmokestinamiesiems asmenims paskelbtas aplinkraštis buvo suformuluotas nedviprasmiškai, o jo taikymą asmenys galėjo numatyti.

3. Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip:

- kai mokesčių administratorius ketina nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo „karuseliniam“ sukčiavime PVM, pagal ją draudžiama šiam mokesčių administratoriui tik nustatyti, jog šis sandoris yra žiedinės sąskaitų faktūrų išrašymo grandinės dalis,
- šis mokesčių administratorius turi, pirma, tiksliai apibūdinti sukčiavimą sudarančius elementus ir pateikti sukčiavimo įrodymų ir, antra, įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant arba žinojo ar turėjo žinoti, kad prekių ar paslaugų įsigijimas, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, buvo susijęs su minėtu sukčiavimu, bet tai nereiškia, kad būtinai turi būti nustatyti visi sukčiaujant dalyvavę asmenys ir atitinkami jų veiksmai.

Parašai.