TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. spalio 4 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 287 straipsnio 19 punktas – Smulkaus verslo apmokestinamųjų asmenų neapmokestinimo PVM schema – Piktnaudžiavimas įsteigiant naują bendrovę“

Byloje C-171/23

dėl *Upravni sud u Zagrebu* (Zagrebo administracinis teismas, Kroatijos Respublika) 2023 m. kovo 9 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. kovo 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UP CAFFE d.o.o.

prieš

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (pranešėjas), S. Rodin ir L. S. Rossi,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *UP CAFFE d.o.o.*, atstovaujamos *odvjetnica* D. Galić,

– Kroatijos vyriausybės, atstovaujamos G. Vidović Mesarek,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Mataija,

susipažinęs su 2024 m. gegužės 16 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: kroatų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/856 (OL L 142, 2016, p. 12) (toliau – PVM direktyva), ir draudimo piktnaudžiauti principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Kroatijos bendrovės *UP CAFFE d.o.o.* ir *Ministarstvo financija Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos finansų ministerija) ginčą dėl sprendimo, kuriuo ši ministerija reikalauja iš *UP CAFFE* sumokėti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 285 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstybės narės, kurios nepasinaudojo galimybe pagal [1967 m. balandžio 11 d. Tarybos Antrosios] direktyvos 67/228/EEB [dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL 71, 1967, p. 1303)] 14 straipsnį gali atleisti nuo PVM apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija 5 000 [eurų] arba lygiavertės sumos nacionaline valiuta.“

4 PVM direktyvos 287 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą:

<…>

19) Kroatija: 35 000 [eurų].“

5 2017 m. rugsėjo 25 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimo (ES) 2017/1768, kuriuo Kroatijos Respublikai leidžiama nustatyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo [PVM] direktyvos 287 straipsnio (OL L 250, 2017, p. 71), 1 straipsnyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo [PVM] direktyvos 287 straipsnio 19 punkto, Kroatijai leidžiama nuo PVM atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija 45 000 [eurų] lygiavertės sumos nacionaline valiuta pagal jos įstojimo dienos valiutos konvertavimo kursą.“

6 Įgyvendinimo sprendimo 2017/1768 2 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad šis sprendimas taikomas nuo 2018 m. sausio 1 d. iki 2020 m. gruodžio 31 d. arba iki direktyvos, kuria iš dalies keičiami PVM direktyvos 281–294 straipsniai, įsigaliojimo dienos, atsižvelgiant į tai, kuri data yra ankstesnė.

Kroatijos teisė

7 *Opći porezni zakon* (Bendrasis mokesčių įstatymas, *Narodne novine*, Nr. 115/16 ir 106/18) 9 straipsnyje „Sąžiningumo pareiga“ numatyta:

„1. Mokesčių teisės santykių šalys privalo elgtis sąžiningai.

2. Elgtis sąžiningai reiškia elgtis oriai ir dorai pagal įstatymą.

3. Finansų ministras teisės aktuose nustato sąžiningo elgesio tvarką.“

8 Pagal šio įstatymo 11 straipsnį mokestinės faktinės aplinkybės „nustatomos atsižvelgiant į jų ekonominį turinį“.

9 *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (Įstatymas dėl pridėtinės vertės mokesčio, *Narodne novine*, Nr. 77/13) 90 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Šiame įstatyme „smulkiojo verslo apmokestinamuoju asmeniu“ laikomas juridinis asmuo, turintis registruotą buveinę arba nuolatinį padalinį, arba fizinis asmuo, turintis nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą nacionalinėje teritorijoje, kurio prekių tiekimai ar paslaugų teikimai praėjusiais ar einamaisiais kalendoriniais metais neviršijo 300 000 [Kroatijos kronų (HRK) (apie 39 000 eurų)] sumos.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo yra neapmokestinamas PVM už prekių tiekimus ir paslaugų teikimus, neturi teisės nurodyti PVM išrašytose sąskaitose faktūrose ir neturi teisės atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio.“

Ginčo aplinkybės ir prejudicinis klausimas

10 Kroatijoje įsteigta *UP CAFFE* verčiasi viešojo maitinimo veikla.

11 2018 m. spalio 17 d. Kroatijos mokesčių administratorius pateikė *UP CAFFE* pranešimą apie mokėtiną mokestį už laikotarpį nuo 2018 m. sausio 1 d. iki 2018 m. liepos 31 d., kuriame nurodė 138 234,02 HRK (apie 18 000 eurų) PVM sumą ir 2 425,12 HRK (apie 320 eurų) delspinigių sumą (toliau – ginčijamas pranešimas apie mokėtiną mokestį).

12 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ginčijamas pranešimas apie mokėtiną mokestį grindžiamas mokestinio patikrinimo rezultatais, iš kurių matyti, kad *UP CAFFE* įsteigimas yra agresyvus mokesčių planavimas, kuriuo siekiama išlaikyti galimybę pasinaudoti PVM įstatymo 90 straipsnyje numatyta neapmokestinimo PVM schema, kuria naudojasi taip pat Kroatijoje įsteigta įmonė *SS-UGO d.o.o*. dėl viešojo maitinimo veiklos, kurią iš tikrųjų toliau vykdo ši bendrovė. Kroatijos mokesčių administratorius mano, kad faktiškai bendrovės *SS-UGO* veikla nebuvo nutraukta ir kad naujos bendrovės, t. y. *UP CAFFE*, steigimas iš tikrųjų yra fiktyvus. Taigi ginčijamame pranešime apie mokėtiną mokestį numatyta tiek *UP CAFFE* apmokestinti PVM už šią veiklą, tiek pripažinti teisę į su šia veikla susijusio mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

13 *UP CAFFE* skundė pranešimo apie mokėtiną mokestį teisėtumą *Upravni sud u Zagrebu* (Zagrebo administracinis teismas, Kroatija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

14 Šis teismas nurodo, kad nacionalinės nuostatos, leidžiančios pagrįsti *UP CAFFE* apmokestinimą PVM dėl piktnaudžiavimo teise, buvo priimtos tik pasibaigus pagrindinėje byloje nagrinėjamam mokestiniam laikotarpiui ir kad pagal *Ustav Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos Konstitucija) draudžiama jas taikyti atgaline data.

15 Vis dėlto jam kyla klausimas dėl Kroatijos mokesčių administratoriaus galimybės tiesiogiai remtis bendruoju Sąjungos teisės principu, susijusiu su draudimu piktnaudžiauti, siekiant pateisinti tokį apmokestinimą, atsižvelgiant į principus, kylančius iš 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455). Jis pažymi, kad pagrindinės bylos aplinkybės vis dėlto skiriasi nuo nagrinėtųjų byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, nes jo nagrinėjama byla susijusi ne su teise į atskaitą, neapmokestinimu ar PVM grąžinimu, bet su neapmokestinimo PVM schemos taikymu.

16 Šiomis aplinkybėmis *Upravni sud u Zagrebu* (Zagrebo administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Sąjungos teisė įpareigoja nacionalines valdžios institucijas ir teismus nustatyti [PVM] prievolę (o ne netenkinti prašymo grąžinti mokestį), kai objektyvios bylos aplinkybės rodo, kad buvo sukčiaujama PVM įsteigiant naują bendrovę, t. y. nutraukiant ankstesnės bendrovės veiklos apmokestinimo tęstinumą, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba [turėjo žinoti], kad jis atlieka tokius veiksmus, ir kai įvykus apmokestinimo momentui nacionalinėje teisėje nebuvo numatyta tokio prievolės nustatymo?“

Dėl prejudicinio klausimo

17 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnį reikalaujama, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas Sąjungos teisės išaiškinimo, kuris būtų naudingas pagrindinei bylai, apibrėžtų faktines ir teisines aplinkybes, su kuriomis susiję jo pateikiami klausimai, arba bent paaiškintų faktines prielaidas, kuriomis grindžiami šie klausimai.

18 Nagrinėjamu atveju pateiktas klausimas konkrečiai nesusijęs su Sąjungos teisės nuostata, kurią reikia išaiškinti.

19 Be to, PVM direktyvos 285 straipsnis, į kurį savo rašytinėse pastabose daro nuorodą tiek *UP CAFFE*, tiek Kroatijos vyriausybė, taip pat neatrodo reikšmingas pagrindinei bylai, atsižvelgiant į nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytas faktines aplinkybes.

20 Iš tiesų, kadangi pagrindinėje byloje taikomose Kroatijos teisės nuostatose, kuriomis perkeliama PVM direktyva, numatyta neapmokestinimo PVM taikymo 300 000 HRK (apie 39 000 eurų) viršutinė riba, *a priori* atrodo, kad reikšmingos PVM direktyvos nuostatos yra ne jos 285 straipsnis, kuriame numatyta 5 000 eurų neapmokestinimo riba, bet, veikiau, kaip nurodo Europos Komisija savo rašytinėse pastabose, šios direktyvos 287 straipsnio 19 punktas, kuriame numatyta galimybė Kroa-

tijos Respublikai taikyti neapmokestinimo PVM 35 000 eurų viršutinę ribą, kuri pagrindinėje byloje nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu Įgyvendinimo sprendimu 2017/1768 buvo padidinta iki 45 000 eurų.

21 Galiausiai svarbu pažymėti, kad nors pateikto klausimo formuluotėje nurodytas sukčiavimo atvejis, iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos matyti, kad šioje byloje keliamas klausimas iš tikrųjų susijęs su draudimo piktnaudžiauti principu.

22 Taigi, atsižvelgiant į prejudicinių klausimų, susijusių su Sąjungos teise, svarbos prezumpciją ir į tai, kad Teisingumo Teismas turi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktą klausimą (šiuo klausimu žr. 2024 m. birželio 25 d. Sprendimo *Ilva ir kt.*, C-626/22, EU:C:2024:542, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją) reikia manyti, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, siejama su draudimo piktnaudžiauti principu, turi būti aiškinama taip, kad jei nustatyta, jog bendrovės įsteigimas yra piktnaudžiavimas, siekiant išlaikyti galimybę pasinaudoti neapmokestinimo PVM schema, numatyta šios direktyvos 287 straipsnio 19 punkte, veiklai, kurią anksčiau taikant šią schemą vykdė kita bendrovė, pagal šią direktyvą reikalaujama, kad taip įsteigta bendrovė negalėtų pasinaudoti šia schema net jei nacionalinėje teisės sistemoje nėra konkrečių nuostatų, draudžiančių piktnaudžiauti.

23 Pirma, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtina, kad, viena vertus, aptariamu sandoriu, nepaisant formalaus atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymo, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, kita vertus, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą. Iš tiesų, draudimas piktnaudžiauti neturi prasmės, jei nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokestinės naudos gavimu (pagal analogiją žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai).

24 Kalbant apie PVM direktyvos nuostatas, kuriomis gali būti piktnaudžiaujama, nagrinėjamu atveju reikia įtraukti teisę pasinaudoti šios direktyvos 287 straipsnio 19 punkte numatyta neapmokestinimo PVM schema, nes Kroatijos Respublika įgyvendino galimybę taikyti šią schemą.

25 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs: kadangi galimas atsisakymas leisti pasinaudoti teise, kylančia iš PVM direktyvos, atspindi bendrąjį principą, pagal kurį niekas negali piktnaudžiaudamas ar sukčiaudamas pasinaudoti Sąjungos teisės sistemoje numatytomis teisėmis, toks atsisakymas paprastai tenka nacionalinėms institucijoms ir teismams, neatsižvelgiant į tai, kokia teisė PVM srityje yra paveikta piktnaudžiavimo ar sukčiavimo (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 46 punktą).

26 Taigi nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar Kroatijos mokesčių administratorius teisingai konstatavo, kad *UP CAFFE* įsteigimas yra piktnaudžiavimas, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 23 punkte primintą jurisprudenciją, skirtas išsaugoti galimybę pasinaudoti neapmokestinimo PVM schema, numatyta nacionalinės teisės nuostatose, kuriomis perkeliamas PVM direktyvos 287 straipsnio 19 punktas.

27 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kalbant apie sąlygą, susijusią su mokestinės naudos gavimu, kurios suteikimas prieštarautų PVM direktyvos 287 straipsnio 19 punkte numatyta neapmokestinimo PVM schema siekiamiems tikslams, ši schema, numatant su ja susijusius administracinius supaprastinimus, leidžia sustiprinti smulkaus verslo įmonių steigimą, veiklą ir konkurencingumą, taip pat išlaikyti protingą ryšį tarp administracinės naštos, susijusios su mokesčių kontrole, ir nedidelių mokestinių pajamų, kurių reikia tikėtis. Taigi minėta schema siekiama išvengti tokios administracinės naštos ir smulkaus verslo įmonėms, ir mokesčių administratoriams (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *AJPF Caraş-Severin ir DGRFP Timişoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, 40 punktas).

28 Taigi, jeigu bendrovė įsteigta siekiant išlaikyti galimybę pasinaudoti PVM direktyvos 287 straipsnio 19 punkte numatyta neapmokestinimo PVM schema veiklai, kurią anksčiau vykdė kita bendrovė, tuo metu, kai pastaroji nebetenkina sąlygų, būtinų pasinaudoti šia schema, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tokios mokestinės naudos suteikimas neatitinka šia schema siekiamų tikslų.

29 Antra, dėl teisinių pasekmių, kurios turėtų kilti konstatavus tokį piktnaudžiavimą, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas (pagal analogiją žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 71 punktą ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 42 punktą).

30 Kaip matyti iš šio sprendimo 25 punkto, nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti PVM direktyvos 287 straipsnio 19 punkte numatyta neapmokestinimo PVM schema, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šios schemos taikymu piktnaudžiaujama.

31 Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausime nurodytos aplinkybės, kad nacionalinėje teisėje nėra konkrečių nuostatų, susijusių su draudimu piktnaudžiauti teise, reikia priminti, viena vertus, kad nacionalinis teismas turi aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdamas į PVM direktyvos tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas, o tam reikia, kad jis viską atliktų pagal savo kompetenciją, atsižvelgdamas į visą vidaus teisę ir taikydamas jos pripažintus aiškinimo metodus (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 52 punktą).

32 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar Kroatijos teisėje yra teisės normų, nesvarbu, ar tai būtų nuostata, ar bendrasis principas, pagal kurias piktnaudžiavimas teise yra uždraustas, ar kitų nuostatų, susijusių su sukčiavimu mokesčiais ar mokesčių vengimu, kurios galėtų būti aiškinamos pagal Sąjungos teisės reikalavimus kovos su sukčiavimu mokesčiais srityje (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

33 Taigi nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar, kaip siūlo Komisija, bet kuriuo atveju nebūtų įmanoma pateisinti tokio neleidimo Bendrojo mokesčių įstatymo 9 arba 11 straipsnio aiškinimu, atitinkančiu Sąjungos teisę.

34 Kita vertus, bet kuriuo atveju, jei paaiškėtų, kad Kroatijos teisėje nėra tokių teisės normų, kurias būtų galima aiškinti taip, kad jos atitiktų Sąjungos teisę, iš to negalima daryti išvados, kad nacionalinėms institucijoms ir teismams būtų kliudoma laikytis PVM direktyvos reikalavimų ir taip piktnaudžiavimo atveju atsisakyti suteikti lengvatą, pagrįstą iš šioje direktyvoje numatyta teise (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 54 punktą).

35 Iš tiesų, nors pagal suformuotą jurisprudenciją direktyva pati savaime negali sukurti pareigų privačiam asmeniui, todėl valstybė narė negali ja remtis prieš tokį asmenį, atsisakymas leisti pasinaudoti teise dėl piktnaudžiavimo nepatenka tarp šioje jurisprudencijoje numatytų atvejų (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 55 punktą).

36 Šis vertinimas atitinka šio sprendimo 25 punkte primintą principą, pagal kurį niekas negali piktnaudžiaudamas remtis Sąjungos teisės normomis, nes jų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų piktnaudžiavimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 56 punktą ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Taigi, kadangi faktinėmis aplinkybėmis, susijusiomis su piktnaudžiavimu, negalima pagrįsti Sąjungos teisės sistemoje numatytos teisės, atsisakymas suteikti lengvatą šiuo atveju pagal PVM direktyvą nereiškia, kad atitinkamam asmeniui nustatoma pareiga pagal šią direktyvą, nes tai yra paprasčiausia pasekmė konstatavimo, kad šioje direktyvoje numatytos objektyvios sąlygos, būtinos siekiant pasinaudoti norima lengvata, iš tikrųjų nėra įvykdytos, todėl tokiam atsisakymui nereikia specialaus teisinio pagrindo (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 57 punktą ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

38 Taigi tokiu atveju veikiau kalbama apie tai, kad apmokestinamasis asmuo negali remtis PVM direktyvoje numatyta teise, kurios objektyvūs suteikimo kriterijai netenkinami dėl piktnaudžiavimo, kuris daro įtaką paties apmokestinamojo asmens vykdomam sandoriui (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 58 punktą). Iš to matyti, kad piktnaudžiavimo, kuriuo siekiama pasinaudoti PVM direktyvos 287 straipsnio 19 punkte numatyta neapmokestinimo PVM schema, atveju nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti ja pasinaudoti, net jei šiuo klausimu nėra specialių nacionalinių nuostatų (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 punktą ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 33 punktą).

39 Be to, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimas *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), kuriuo remiasi *UP CAFFE* vis dėlto teigdama, kad specialios nacionalinės nuostatos, susijusios su piktnaudžiavimu teise, yra būtinos siekiant pagrįsti atsisakymą taikyti neapmokestinimo PVM schemą, nepaneigia šios išvados. Iš tiesų to sprendimo 38 ir 48 punktuose Teisingumo Teismas pateikė savo vertinimą ne dėl draudimo piktnaudžiauti principo taikymo sąlygų, bet dėl konkrečios direktyvoje esančios nuostatos, pagal kurią valstybės narės gali nesuteikti toje direktyvoje numatyto neapmokestinimo, jeigu atitinkamo sandorio pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra sukčiavimas arba mokesčių vengimas, taikymo sąlygų. Be to, nors minėto sprendimo

48 punkte Teisingumo Teismas pabrėžė, kad yra vidaus teisės normų, susijusių su piktnaudžiavimu teise, sukčiavimu ar mokesčių vengimu, kurios gali būti aiškinamos pagal Sąjungos teisę, ši jurisprudencija susijusi su minėta antrinės teisės nuostata, taigi nėra taikoma bendrajam draudimo piktnaudžiauti principui (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 38 punktą).

40 Galiausiai reikia pridurti, kad piktnaudžiavimo atveju atitinkami sandoriai turi būti iš naujo apibrėžti taip, kad būtų atkurta padėtis, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, tačiau šis perkvalifikavimas neturi viršyti to, kas būtina teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir išvengti sukčiavimo (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92, 94 ir 98 punktus, 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 48 ir 52 punktus ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 46 punktą).

41 Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad taikant draudimo piktnaudžiauti principą PVM srityje visų pirma reikia nustatyti situaciją, kokia būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, ir tada „perkvalifikuoti“ šią situaciją atsižvelgiant į reikšmingas nacionalinės teisės ir PVM direktyvos nuostatas (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 47 punktą).

42 Nagrinėjamu atveju šie principai reiškia bent jau tai, kad bendrovė, kurios įsteigimas yra piktnaudžiavimas, apmokestinama PVM, kuris būtų taikomas nesant tokio piktnaudžiavimo, ir, be to, jei tenkinamos sąlygos, turi teisę į mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM, susijusio su jos vykdoma veikla, atskaitą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

43 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva, siejama su draudimo piktnaudžiauti principu, turi būti aiškinama taip, kad jei nustatyta, jog bendrovės įsteigimas yra piktnaudžiavimas siekiant išlaikyti galimybę pasinaudoti neapmokestinimo PVM schema, numatyta šios direktyvos 287 straipsnio 19 punkte, veiklai, kurią anksčiau, naudodamasi šia schema, vykdė kita bendrovė, pagal šią direktyvą reikalaujama, kad taip įsteigta bendrovė negalėtų pasinaudoti šia schema net jei nacionalinėje teisės sistemoje nėra konkrečių nuostatų, draudžiančių taip piktnaudžiauti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/856, siejama su draudimo piktnaudžiauti principu, turi būti aiškinama taip, kad jei nustatyta, jog bendrovės įsteigimas yra piktnaudžiavimas siekiant išlaikyti galimybę pasinaudoti neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu schema, numatyta šios Direktyvos 2006/112 287 straipsnio 19 punkte, veiklai, kurią anksčiau, naudodamasi šia schema, vykdė

kita bendrovė, pagal šią Direktyvą 2006/112 reikalaujama, kad taip įsteigta bendrovė negalėtų pasinaudoti šia schema net jei nacionalinėje teisės sistemoje nėra konkrečių nuostatų, draudžiančių taip piktnaudžiauti.

Parašai.