TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) NUTARTIS

2021 m. balandžio 14 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnis – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167 ir 168 straipsniai – Teisė į pirkimo PVM atskaitą – Atsisakymas – Sukčiavimas – Tiekimų grandinė – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas dalyvauja sandoryje, įtrauktame į PVM sukčiavimą“

Byloje C-108/20

dėl *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno-Brandenburgo finansų teismas, Vokietija) 2020 m. vasario 5 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. vasario 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

HR

prieš

Finanzamt Wilmersdorf

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai E. Juhász ir I. Jarukaitis (pranešėjas),

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– HR, atstovaujamos *Rechtsanwalt* M. Wulf,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,

– Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vláčil ir O. Serdula,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

atsižvelgęs į išklausius generalinį advokatą priimtą sprendimą išspręsti bylą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šią

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, toliau – PVM direktyva) 167 straipsnio ir 168 straipsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant HR ir *Finanzamt Wilmersdorf* (Vilmersdorfo mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl atsisakymo suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto perkant gėrimus 2009 ir 2010 mokestiniais metais, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje, esančiame šios direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

4 Šios direktyvos to paties skyriaus 168 straipsnyje numatyta:

„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;

<…>“

5 Minėtos direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„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.“

Vokietijos teisė

6 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (PVM įstatymas, BGBI. 2005 I, p. 386) 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Verslininkas gali atskaityti šį pirkimo PVM:

1. Pagal teisės aktus mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, verslininkas turi turėti pagal šio įstatymo 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. <…>

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 2009 ir 2010 m. HR kartu su sutuoktiniu vykdė didmeninę prekybą gėrimais. PVM deklaracijose, susijusiose su šiais mokestiniais metais, ji atskaitė pirkimo PVM, sumokėtą už realiai atliktus gėrimų tiekimus pagal *P GmbH* išrašytas sąskaitas faktūras, kuris sudarė 993 164 EUR už 2009 m. ir 108 417,87 EUR už 2010 m.

8 Remiantis dviem jau įsigaliojusiais nuosprendžiais baudžiamosiose bylose, įsigydama HR patiektus gėrimus P kelis kartus įvykdė PVM sukčiavimą. Remiantis šio teismo išvadomis, HR sutuoktinis tiekė P didelius spiritinių gėrimų, kavos ir *Red Bull* kiekius, kurių apyvarta sudarė apie 80 mln. EUR, tačiau neišrašė sąskaitų faktūrų už šiuos tiekimus. P darbuotojas išrašė fiktyvias sąskaitas faktūras, susijusias su šių prekių pirkimu, kuriomis remdamasi P nepagrįstai pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą. HR sutuoktinis taip pat suteikė P kainoraščius ir šių prekių potencialių pirkėjų sąrašus. Prekės būdavo perparduodamos įvairiems pirkėjams, tarp jų ir HR.

9 Nustatęs šias faktines aplinkybes mokesčių administratorius atsisakė suteikti P teisę į PVM atskaitą ir taip pat pasielgė HR atžvilgiu, iš esmės nusprendęs, kad HR kartu su įmone dalyvavo tiekimų grandinėje, kurioje buvo sukčiaujama.

10 HR kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno-Brandenburgo finansų teismas, Vokietija), jame teigė, kad atitinka teisės aktuose nustatytas sąlygas, kad galėtų pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą.

11 Mokesčių administratorius, priešingai, laikosi nuomonės, jog HR dėl savo sutuoktinio dalyvavimo ir neįprastos prekybos turėjo suprasti, kad jos įmonė buvo tiekimų grandinės, kurioje vykdytas PVM sukčiavimas, dalis.

12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl sąvokos „tiekimų grandinė“ aiškinimo atsižvelgiant į Sąjungos teisę ir dėl to, ar ši sąvoka gali apimti verslo santykius, kurie yra jo nagrinėjamos bylos dalykas, ir jis pažymėjo, kad nei HR, pasinaudodama savo teise į pirkimo PVM, sumokėto už P pristatytus gėrimus, atskaitą, nei minėta įmonė, kaip prekių tiekėja, vykdydamos aptariamus sandorius nesukčiavo PVM srityje.

13 Jo teigimu, galima manyti, kad vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie mokesčio sukčiavimą, įvykdytą ankstesniame aptariamo sandorio etape, iš jo atimama teisė į pirkimo PVM atskaitą. Sąvoka „tiekimų grandinė“ suprantama taip, jog pakanka, kad tiekiama prekė būtų kelių vienas po kito einančių sandorių objektas, o įsitraukimas į sukčiavimą vykdant pirkimus egzistuotų vien dėl to, kad jis susijęs su ta pačia preke, ir nebūtina, kad apmokestinamasis asmuo ginčijamu sandoriu palengvintų ar skatintų sukčiavimą.

14 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus toks sąvokos „tiekimų grandinė“ aiškinimas būtų pernelyg platus. Jo nuomone, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą sukčiavimo atveju galimas tik tuomet, kai paeiliui įvykdytų sandorių konkretus derinys sukuria šių sandorių, vertinamų bendrai, apgaulingą pobūdį, kaip, pavyzdžiui, tuo atveju, kai paeiliui įvykdyti tiekimai yra bendro plano, kuriuo siekiama apsunkinti patiektų prekių atsekamumą, o kartu – mokesčio sukčiavimo tiekimo grandinėje aptikimą, dalis. Tokią analizę patvirtina jurisprudencija, pagal kurią atsisakymas suteikti teisę į atskaitą siejamas su apmokestinamojo asmens „dalyvavimu“ ar „įsitraukimu“. Jo teigimu, vien to, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie sukčiavimą, nepakanka, kad būtų galima apibūdinti dalyvavimą sukčiaujant ar įsitraukimą į jį, nes

dalyvavimas ar įsitraukimas reiškia asmeninį prisidėjimą prie sukčiavimo, bent jau skatinimo ar palengvinimo forma. Nesąžiningumas, kaip visiškai subjektyvi aplinkybė, negali pakeisti aktyvaus dalyvavimo, kuris būtinas apibūdinant dalyvavimą ar įsitraukimą.

15 Taigi, jo teigimu, tokiu atveju, kaip nagrinėjamas jo nagrinėjamoje byloje, kai nebuvo nuslėpti nei tiekimo santykiai, nei tiekėjai, kai sukčiavimas vykdant pirkimus yra visiškai užbaigtas ir jis nebegali būti palengvintas ar skatinamas, ir kai nėra bendro plano, kuriame būtų numatyta, kad tiekimai yra kelis sandorius apimančio sukčiavimo dalis, neturi būti atsisakoma suteikti teisę į atskaitą. Tokiomis aplinkybėmis P ir HR siejantis sandoris gali būti laikomas tiekimo santykių tęsiniu, nepriklausomai nuo sandorio, susijusio su vykdant pirkimus atliktu sukčiavimu, kad tiekimų grandinė baigtųsi prie P. Klausimas, ar HR sutuoktinis pateikė klientų sąrašą ir aptariamų prekių sąrašą P, neturi reikšmės, nes ši aplinkybė nepaneigia to, kad P tiekimai HR neturėjo jokios įtakos šios bendrovės anksčiau įvykdytam sukčiavimui. Be to, nagrinėjami sandoriai nepadarė žalos PVM srityje, nes P turėjo prievolę sumokėti sąskaitose faktūrose nurodytą PVM ir negavo mokestinės naudos, galinčios prieštarauti Direktyvos 2006/112 tikslams.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tokiomis aplinkybėmis ankstesniame etape įvykdyto sukčiavimo padarinių palikimas galioti visiems vėlesniems sandoriams, kai apmokestinamasis asmuo paprasčiausiai žinojo ar turėjo žinoti apie sukčiavimą, yra neproporcingas mokesčių neutralumo principo apribojimas, turint omenyje, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą negali būti sankcijos pobūdžio. Jo teigimu, šią koncepciją patvirtina aplinkybė, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius buvo sumokėtas į valstybės iždą, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei į pirkimo PVM atskaitą. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vis dėlto neatrodo, kad sąvoką „tiekimų grandinė“ aiškinant plačiai būtų galima pasiekti šiuos tikslus. Galiausiai atsisakymo suteikti teisę į atskaitą tokiomis aplinkybėmis klaidingas pobūdis taip pat gali kilti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią PVM srityje negalima daryti skirtumo tarp „teisėtų“ ir „neteisėtų“ sandorių.

17 Būtent tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno-Brandenburgo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2006/112 <…> 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas aiškintini taip, kad pagal juos draudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią atsisakoma suteikti teisę į pirkimo [PVM] atskaitą ir tuomet, kai ankstesniame etape atliekant pirkimus buvo įvykdytas [PVM] sukčiavimas ir apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo arba turėjo žinoti, nepaisant to, kad per sandorį, kurio gavėjas jis buvo, jis nedalyvavo sukčiaujant dėl mokesčio ir nebuvo į tai įtrauktas, taip pat neskatino ir nepalengvino šio sukčiavimo?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 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 išklausęs generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.

19 Šią nuostatą reikia taikyti šioje byloje.

20 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, įsigijusiam prekių, kurios buvo atliekant pirkimus įvykdyto PVM sukčiavimo tiekimų grandinėje objektas, ir apie tai žinojusiam arba turėjusiam žinoti, nors aktyviai nedalyvavusiam sukčiaujant, atsisakoma suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą.

21 Teisingumo Teismas ne kartą priminė, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Šiuo klausimu jis nusprendė, kad bylos šalys negali sukčiaudamos ar piktnaudžiaudamos remtis Sąjungos teisės normomis, todėl 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 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

22 Teisingumo Teismas taip pat daug kartu priminė, kad turi būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą ne tik kai sukčiavo pats apmokestinamasis asmuo, bet ir kai yra 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 dalyvavo į sukčiavimą įtrauktame sandoryje (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 59 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 45 punktą ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

23 Šiuo klausimu jis nusprendė, kad toks apmokestinamasis asmuo Direktyvos 2006/112 tikslais turi būti laikomas sukčiavimo dalyviu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, tokioje situacijoje padėdamas sukčiaujantiems asmenims ir tapdamas jų bendrininku (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 ir 57 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 46 punktą; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 39 punktą; 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktą).

24 Teisingumo Teismas taip pat ne kartą pažymėjo, kad tais atvejais, kai buvo įvykdytos teisės į atskaitą materialinės sąlygos, apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik tuomet, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad jis žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas teisę į atskaitą pagrindžiančias prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, kuris buvo tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvavusio tiekimų ar teikimų grandinėje kaip pirkėjas ar pardavėjas, įvykdyto sukčiavimo dalis (žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 40 punktą; 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 28 punktą ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 53 punktą).

25 Iš tiesų šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės į atskaitą tvarka nesuderinama taikyti sankciją nesuteikiant šios teisės apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ar negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris įtrauktas į tiekėjo įvykdytą sukčiavimą arba kitas sandoris, tiekimų grandinės dalis, prieš ar po šio apmokestinamojo asmens įvykdytą sandorį buvo susijęs su PVM sukčiavimu; atsakomybės be kaltės sistemos sukūrimas iš tiesų viršija tai, kas būtina valstybės iždo teisėms apsaugoti (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 47 ir 48 punktus; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 41 ir 42 punktus ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 52 punktą).

26 Priešingai, nei Teisingumo Teismo jurisprudenciją aiškina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš šios nutarties 21–25 punktuose nurodytos jurisprudencijos aiškiai matyti, pirma, kad vien aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių ar paslaugų, nors bet kuriuo atveju žinojo, kad įsigydamas dalyvavo sandoryje, susijusiame su atliekant pirkimus įvykdytu PVM sukčiavimu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinėje, Direktyvos 2006/112 tikslais laikoma dalyvavimu sukčiaujant. Kaip teigia Vokietijos vyriausybė, vienintelis teigiamas veiksmas, kuris yra lemiamas siekiant pagrįsti atsisakymą suteikti teisę į atskaitą esant tokiai situacijai, yra šių prekių ar paslaugų įsigijimas. Taigi, siekiant pagrįsti tokį atsisakymą, nebūtina įrodyti, kad šis apmokestinamasis asmuo vienaip ar kitaip aktyviai dalyvavo sukčiaujant, net jeigu jį tik aktyviai skatino ar palengvino. Taip pat nesvarbu, kad jis neslėpė tiekimo santykių ir tiekėjų.

27 Juo labiau kad pagal šią jurisprudenciją iš apmokestinamojo asmens, kuris turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes dalyvavo sandoryje, susijusiame su atliekant pirkimus įvykdytu PVM sukčiavimu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinėje, taip pat atimama teisė į atskaitą. Tokiu atveju atsisakoma suteikti teisę į atskaitą dėl to, kad nebuvo imtasi tam tikro rūpestingumo.

28 Šiuo klausimu primintina, kad 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 ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 52 punktą).

29 Teisingumo Teismas pabrėžė, kad kai yra požymių, leidžiančių įtarti, jog yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus 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 punktą; 2013 m. gegužės 16 d. Nutarties *Hardimpex*, C-444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318, 25 punktą ir 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 55 punktą).

30 Be to, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teigė, kad apmokestinamojo asmens nesąžiningumas negali būti kriterijus, galintis pakeisti apmokestinamojo asmens aktyvaus dalyvavimo kriterijų, pažymėtina, kad Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 33 punktą ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 punktą).

31 Vis dėlto nebūtina, kad apmokestinamojo asmens nesąžiningumas būtų įrodytas tam, kad jam būtų atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, nes iš šios nutarties 21–25 punktuose nurodytos jurisprudencijos ir iš išdėstytų motyvų matyti, kad aplinkybės, jog įsigydamas prekių ar paslaugų apmokestinamasis asmuo, nors ėmęsis priemonių, kurių iš jo galėjo būti pagrįstai reikalaujama siekiant užtikrinti, kad dėl šio sandorio jis nedalyvaus sukčiaujant, žinojo ar turėjo žinoti, jog dalyvavo sandoryje, įtrauktame į sukčiavimą, Direktyvos 2006/112 tikslais pakanka nuspręsti, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, ir atsisakyti jam suteikti teisę į atskaitą.

32 Antra, negalima pritarti aiškinimui, pagal kurį, viena vertus, sąvoka „tiekimų grandinė“ turi būti suprantama kaip apimanti tik atvejus, kai sukčiavimas kyla iš konkretaus paeiliui sudarytų sandorių derinio arba bendro plano, kuriame numatyta, kad tiekimai yra kelis sandorius apimančio sukčiavimo dalis, ir, kita vertus, apmokestinamojo asmens įvykdytas sandoris ir pirkimo sandoris, susijęs su

sukčiavimu, išskyrus šiuos atvejus, turi būti laikomi savarankiškais sandoriais, visų pirma kai sukčiavimas buvo įvykdytas tuo momentu, kai įvyko pirmasis iš šių sandorių, t. y. šio sukčiavimo jau nebuvo galima nei palengvinti, nei paskatinti.

33 Iš tiesų taip aiškinant būtų nustatytos papildomos atsisakymo suteikti teisę į atskaitą sąlygos sukčiavimo atveju, kurios nekyla iš šios nutarties 21–25 punktuose nurodytos jurisprudencijos. Kaip nurodyta šios nutarties 31 punkte, aplinkybės, kad apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių ar paslaugų, nors žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, susijusiame su atliekant pirkimus įvykdytu sukčiavimu, pakanka, kad būtų galima manyti, jog šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, ir atsisakyti jam suteikti teisę į atskaitą.

34 Be to, taikant tokį aiškinimą neatsižvelgiama į tai, kad sukčiavimas, įvykdytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės etape, persikelia į kitus šios grandinės etapus, jei surinkta PVM suma neatitinka mokėtinos sumos dėl prekių ar paslaugų kainos sumažėjimo, susijusio su negautu pirkimo PVM. Bet kuriuo atveju aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo įsigyja prekių, kurios yra pirkimo sandorio, susijusio su sukčiavimu, objektas, leidžia jas realizuoti, kaip matyti iš pagrindinės bylos faktinių aplinkybių, o tai, kaip pažymi Čekijos vyriausybė, palengvina sukčiavimą.

35 Trečia, siekiant įvertinti, ar apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, yra nesvarbu, ar nagrinėjamas sandoris jam suteikė mokestinės naudos. Iš tiesų, priešingai, nei buvo nuspręsta piktnaudžiavimo srityje (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai; 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 punktas ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 punktas), apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujant PVM srityje konstatavimas nepriklauso nuo sąlygos, kad šis sandoris jam suteikė mokestinės naudos, kurios suteikimas prieštarauja Direktyvos 2006/112 nuostatomis siekiamam tikslui. Be to, neturi reikšmės tai, kad nagrinėjamas sandoris nesuteikė apmokestinamajam asmeniui jokios ekonominės naudos, kaip priminta šios nutarties 23 ir 34 punktuose.

36 Galiausiai iš šios nutarties 23 ir 25 punktuose pateiktų argumentų, pagal kuriuos, viena vertus, atsakomybės be kaltės sistemos nustatymas viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės iždo teises, ir, kita vertus, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas dalyvauja į sukčiavimą įtrauktame sandoryje, padeda sukčiavimą vykdančiam asmeniui ir tampa jo bendrininku, matyti, kad toks dalyvavimas yra kaltė, už kurią atsakingas tas apmokestinamasis asmuo.

37 Toks aiškinimas gali sudaryti kliūtis su sukčiavimu susijusiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 58 punktą), visų pirma atimdamas galimybę parduoti prekes ir paslaugas, kurios yra su sukčiavimu susijusio sandorio objektas, todėl dalyvauja kovoje su sukčiavimu, kuri yra, kaip priminta šios nutarties 21 punkte, Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir skatinamas tikslas. Nuolat nuspręsdamas, kad turi būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas dalyvavo su sukčiavimu susijusiame sandoryje, Teisingumo Teismas neišvengiamai padarė išvadą, kad tokiomis aplinkybėmis atsisakymu suteikti teisę į atskaitą neviršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti. Taip pat jis neišvengiamai nusprendė, kad toks atsisakymas negali būti laikomas mokesčių neutralumo principo, kuriuo, be kita ko, PVM atskaitos tikslais negali remtis apmokestinamasis asmuo, dalyvavęs sukčiaujant dėl mokesčio, pažeidimu (pagal analogiją žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 33 punktą ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 punktą).

38 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, įsigijusiam prekių, kurios buvo atliekant pirkimus įvykdyto PVM sukčiavimo tiekimų grandinėje objektas, ir apie tai žinojusiam ar turėjusiam žinoti, nors aktyviai nedalyvavusiam sukčiaujant, atsisakoma suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, įsigijusiam prekių, kurios buvo atliekant pirkimus įvykdyto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sukčiavimo tiekimų grandinėje objektas, ir apie tai žinojusiam ar turėjusiam žinoti, nors aktyviai nedalyvavusiam sukčiaujant, atsisakoma suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą.

Parašai.