

Byla C-154/20**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2020 m. kovo 31 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Nejvyšší správní soud (Čekija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. kovo 11 d.

Ieškovė:

Kemwater ProChemie s.r.o.

Atsakovė:

Odvolací finanční ředitelství

NUTARTIS

Nejvyšší správní soud (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekija) <...> ieškovės *Kemwater ProChemie s. r. o.*, kurios buveinė <...> Bradlecas, <...> byloje prieš atsakovę *Odvolací finanční ředitelství*, kurios buveinė <...> Brno, dėl 2015 m. kovo 18 d. skundo dėl atsakovės sprendimo <...> byloje dėl atsakovės kasacinio skundo dėl 2017 m. rugsėjo 6 d. *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas, Čekija) sprendimo <...>

nusprendė:

I. Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos suderinama tai, kad pasinaudojimas teise į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo įvykdė pareigą įrodyti, jog paslaugą pagal apmokestinamąjį sandorį jam suteikė kitas konkretus apmokestinamasis asmuo?

2. **Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas ir jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė šios pareigos įrodyti, ar galima atsakyti suteikti jam teisę į pirkimo mokesčio atskaitą neįrodžius, jog įsigydamas prekių ar paslaugų apmokestinamasis asmuo žinojo arba galėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant mokesčių srityje?**

II. <...> (Nacionalinė procedūra)

Pagrindimas

I. Bylos dalykas

1. Ieškovė yra Čekijos komercinė bendrovė. 2012 m. balandžio 25 d. mokesčių administratorius pradėjo ieškovės mokestinį patikrinimą dėl 2010 m. rugpjūčio mėn., 2010 m. rugsėjo mėn., 2010 m. spalio mėn., 2011 m. balandžio mėn., 2011 m. gegužės mėn., 2011 m. birželio mėn. ir 2011 m. rugpjūčio mėn. mokestinių laikotarpių. Po šio patikrinimo administratorius pripažino, kad ieškovė neturi teisės atskaityti PVM pagal mokestinius dokumentus, kuriuose kaip paslaugos teikėja buvo nurodyta bendrovė „VIASAT SERVICE s.r.o.“ (toliau – „Viasat“). Mokestiniai dokumentai buvo susiję su ieškovei suteiktomis ieškovės reklamos ir pristatymo per 2010–2011 m. golfo turnyrus paslaugomis. Tai buvo 7 mokestiniai dokumentai, kiekvienas išrašytas 120 000 CZK sumai, įskaitant 20 % PVM.

(orig. p. 2)

2. Mokesčių administratorius neginčijo reklamos paslaugų suteikimo fakto. „Viasat“ valdybos narys nurodė nežinąs, kad bendrovė teikė reklamos paslaugas. Ieškovė nesugebėjo įrodyti, kad reklamos paslaugas jai teikė šis konkretus paslaugos teikėjas („Viasat“), nurodytas mokestiniame dokumente, nors negalima atmesti galimybės, kad ieškovė subjektyviai galėjo numanyti, jog paslaugas jai teikia „Viasat“. Be to, nustatyti, kas iš tikrųjų teikė reklamos paslaugas, nebuvo įmanoma. Todėl nebuvo aišku ir tai, ar paslaugų teikėjas buvo vienas, ar jų buvo keli ir ar faktinis paslaugos teikėjas yra PVM apmokestinamas asmuo. Taip pat iš dalies buvo ginčijama paslaugų apimtis ir kokybė.
3. Dėl nurodytų priežasčių 2013 m. gruodžio 20 d. mokesčių administratorius priėmė sprendimus, kuriais buvo nustatytas 20 000 CZK pridėtinės vertės mokestis už kiekvieną mokestinį laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas, ir įpareigojo ieškovę sumokėti 4 000 CZK baudą už kiekvieną mokestinį laikotarpį.
4. 2015 m. kovo 18 d. atsakovė atmetė ieškovės apeliacinį skundą dėl sprendimų. Ieškovė apskundė atsakovės sprendimą *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas). Apygardos teismas panaikino ginčijamą atsakovės sprendimą. Apygardos teismo teigimu, buvo ginčijamas ne mokestinio dokumento priimtinumumas (atitiktis formaliesiems reikalavimams), o mokesčių

administratorius ir atsakovė ginčijo aplinkybę, kad paslaugas teikė mokestiniame dokumente nurodytas paslaugų teikėjas.

- 5 Remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija visų pirma 2015 m. spalio 22 d. Sprendimu *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), Apygardos teismas nurodė, jog teisės į PVM atskaitą atsiradimas nepriklauso nuo įrodymo, kad apmokestinamajam asmeniui paslaugą pagal apmokestinamąjį sandorį suteikė mokestinį dokumentą išrašęs teikėjas. Įrodymų apie tikrąjį paslaugos teikėją nebuvimas gali būti reikšmingas tik tuo atveju, jei mokesčių administratorius įrodo sukčiavimą PVM srityje komercinių sandorių grandinėje. Be to, apygardos teismas nurodė *Nejvyšší správní soud* 2017 m. rugpjūčio 2 d. sprendimą <...> (toliau – **Sprendimas Stavitelství Melichar**). Pagal šį sprendimą lemiamą reikšmę turi tai, ar paslauga faktiškai buvo suteikta ir ar mokesčių grandinės dalyviai vykdo savo mokestines pareigas. O tuo atveju, kai neįmanoma nustatyti ūkio subjekto, kuris faktiškai suteikė apmokestinamajam asmeniui paslaugą pagal apmokestinamąjį sandorį, negalima atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į PVM atskaitą, jeigu tuo pačiu neįrodyta, kad sandoris susijęs su mokestiniu sukčiavimu, apie kurį žinojo arba turėjo žinoti mokesčių atskaitantis asmuo.
- 6 Atsakovė (kasatorė) pateikė kasacinį skundą dėl apygardos teismo sprendimo. Skunde ji nurodė, kad klausimas dėl apmokestinamojo asmens nurodyto paslaugų teikėjo tapatybės įrodymo ir deklaruotų paslaugų apimties yra ginčytinas. Atsakovės (kasatorės) teigimu, kyla abejonių dėl to, ar „Viasat“ įvykdė savo mokestines pareigas, nes neįrodyta, kad ji iš tikrųjų suteikė deklaruotas paslaugas.
- 7 *Nejvyšší správní soud* pirmoji kolegija, kuriai buvo paskirta nagrinėti bylą, nusprendė perduoti ją išplėstinės sudėties kolegijai. Pirmoji kolegija nusprendė, kad Sprendime *Stavitelství Melichar* nebuvo laikomasi ankstesnio *Nejvyšší správní soud* pridėtinės vertės mokesčio atskaitos materialinių sąlygų aiškinimo. Sprendime *Stavitelství Melichar* pabrėžiama, jog svarbus yra paslaugos pagal apmokestinamąjį sandorį suteikimo faktas ir nėra būtina neginčijamai įrodyti, kad paslaugą suteikė mokestiniame dokumente nurodytas asmuo. Vis dėlto pirmoji kolegija mano, kad Sprendime *Stavitelství Melichar* buvo sumaišyti teisės į atskaitą nepripažinimo pagrindai. Pirmosios kolegijos nuomone, materialinių sąlygų neatitikimas yra pagrindas atsisakyti suteikti teisę į atskaitą. O dalyvavimas (**orig. p. 3**) sukčiaujant mokesčių srityje yra tik antraeilis atsisakymo suteikti teisę į atskaitą pagrindas, t. y. į jį atsižvelgiama tik nustačius, kad tenkinamos materialinės sąlygos. Kitaip tariant, tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo atitinka materialines sąlygas, mokesčių administratorius gali *a posteriori* nagrinėti galimą apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaujant mokesčių srityje.

II. Taikytina Sąjungos ir nacionalinė teisė

- 8 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) 168 straipsnio a punkte nustatytos tokios teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą prielaidos

- (materialinės sąlygos): a) asmuo, kuris naudojasi teise į atskaitą, yra apmokestinamasis asmuo; b) jis naudojo prekes ar paslaugas, kurias įsigijus suteikiama teisė į atskaitą, apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams; c) mokestis yra mokėtinas ar sumokėtas už suteiktas ar suteiksimas paslaugas ir pateiktas ar pateiksimas prekes; d) prekes įsigijo kitas apmokestinamasis asmuo.
- 9 Norint pasinaudoti teise į atskaitą (formalusis reikalavimas) pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a punktą, pagal Direktyvos 2006/112/EB 178 straipsnio a punktą turi būti pateikta sąskaita faktūra, kurios turinys nustatytas Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnyje. Čekijos teisėje šią nuostatą atitinka *Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 235/2004; toliau – **PVM įstatymas**) 29 straipsnis.
 - 10 Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį „[a]pmokestinamasis asmuo“ – *asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.*
 - 11 Pagal Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnį 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 <...>.* Čekijos Respublikai ši apyvarta pagal 7 punktą yra 35 000 EUR. Kitoms valstybėms narėms panašios išimtis su skirtingais limitais numatytos Direktyvos 2006/112/EB 284–286 straipsniuose.
 - 12 Atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnyje numatytą galimybę, pagal Čekijos PVM įstatymo 6 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo tampa PVM mokėtoju, jeigu *jo ne daugiau kaip 12 iš eilės ankstesnių kalendorinių mėnesių apyvarta viršija 1 000 000 CZK, išskyrus asmenį, kuris vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius be teisės į atskaitą.*
 - 13 Pagal PVM įstatymo 94 straipsnio 1 dalį *buveinę ar padalinį šalyje turintis apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo ar vykdytų sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, gali pateikti registracijos prašymą.* Tai yra vadinamoji savanoriška registracija PVM tikslais.
 - 14 Materialinės teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlyga yra, be kita ko, apmokestinamasis sandoris su kitu apmokestinamuoju asmeniu, kuris privalo gavėjo sumokėtą PVM sumokėti valstybės išdui (pardavimo mokestis). Teisė į atskaitą atsiranda, jei tenkinamos PVM įstatymo 72 ir 73 straipsniuose nustatytos sąlygos. Pagrindas yra toks, kad tai turi būti teisė į atskaitą, t. y. pirkimo mokesčio, kuris turi atitikti kito asmens pardavimo mokestį, atskaitą. Pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies c punktą pardavimo mokestį sudaro sąskaitoje faktūroje apmokestinamojo asmens nurodytas pagal 13–20 straipsnius apmokestinamo sandorio mokestis arba mokestis nuo atlygio, gauto už šį sandorį. Be to, pagal PVM įstatymo 36 straipsnio 1 dalį *apmokestinamąją vertę sudaro viskas, ką apmokestinamasis asmuo už įvykdytą apmokestinamąjį sandorį gavo*

arba turėjo gauti kaip atlygį, įskaitant akcizo sumą, iš asmens, kurio naudai buvo įvykdytas apmokestinamasis sandoris (**orig. p. 4**), arba iš trečiojo asmens, be mokesčio už šį apmokestinamąjį sandorį. Nors tam tikromis aplinkybėmis neapmokestinamasis asmuo taip pat turi deklaruoti arba sumokėti PVM (pagal PVM įstatymo 108 straipsnį), tai yra išimtinė situacija. Pardavimo mokestis paprastai taikomas tik apmokestinamajam asmeniui ir netaikomas PVM neapmokestinamiems asmenims. Todėl pagal Čekijos teisės aktus teise į pirkimo mokesčio atskaitą negalima pasinaudoti, jei nėra pareigos mokėti pardavimo mokestį, kuris paprastai taikomas tik PVM apmokestinamam asmeniui, o ne bet kokiam ekonominę veiklą vykdančiam asmeniui.

- 15 Pagal *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Įstatymas Nr. 280/2009, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) 92 straipsnio 3 dalį, apmokestinamasis asmuo įrodo visas aplinkybes, kurias jis privalo nurodyti įprastinėje mokesčių deklaracijoje, papildomoje mokesčių deklaracijoje ir kituose dokumentuose.

III. Pateiktų prejudicinių klausimų analizė

- 16 Šioje byloje *Nejvyšší správní soud* išplėstinė kolegija nagrinėja klausimą, ar gali būti atsisakyta suteikti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, kai tikrasis paslaugų, dėl kurių gavėjas naudojasi teise į mokesčio atskaitą, teikėjas nėra žinomas.
- 17 Dėl toliau nurodytų priežasčių *Nejvyšší správní soud* išplėstinė kolegija nusprendė, kad būtina pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.
- 18 Pagal suformuotą Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisė į atskaitą yra PVM sistemos esminis elementas, todėl negali būti ribojama. Teisė į atskaitą siekiama visiškai panaikinti prekybininkui vykdant ekonominę veiklą tenkančią mokėtino ar sumokėto PVM našta (1998 m. rugsėjo 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Prancūzija*, 50/87, EU:C:1988:429, 15 punktas). Taip sukurta PVM sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla yra apmokestinama PVM (žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 27 punktą ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *PPUH Stehcemp* 27 punktą).
- 19 Teisės į PVM atskaitą suteikimo apmokestinamajam asmeniui sąlygos (materialinės sąlygos) yra apibrėžtos Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnyje ir ankstesnėje 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEB). Europos Sąjungos Teisingumo Teismas išaiškino materialines sąlygas kai kuriuose sprendimuose, pvz., 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, 24 punkte; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04,

- EU:C:2005:773, 52 punkte; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 26 punkte; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, EU:C:2012:774, 29 punkte; 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 27 punkte; 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 25 punkte; 2016 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Signum Alfa Sped*, C-446/15, EU:C:2016:869, 33 punkte.
- 20 Iš nurodytos jurisprudencijos matyti, jog tam, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą pagal apmokestinamąjį sandorį, paslaugos gavėjas turi būti apmokestinamasis asmuo, kuris patiektas prekes ar suteiktas paslaugas naudoja sudarydamas apmokestinamuosius pardavimo sandorius, o šias įsigytas prekes turi patiekti ar paslaugas suteikti kitas apmokestinamasis asmuo (žr., pvz., 2016 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, santraukos 28 punktą). Jei šios sąlygos tenkinamos, iš esmės negalima atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, kuria apmokestinamasis asmuo nori pasinaudoti, todėl apmokestinamiesiems asmenims negali būti taikomos papildomos sąlygos ar iš jų griežtai reikalaujama atitikti formaliąsias teisės į pirkimo mokesčio atskaitą (**orig. p. 5**) sąlygas (žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *Dankowski*, C-438/09, EU:C: 210:818, 36 punktą, taip pat Sprendimo *Maks Pen* 25 punktą ir Sprendimo *PPUH Stehcamp* 40 punktą).
- 21 Mokesčių administratorius nesuteikia apmokestinamajam asmeniui teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, kai jis pats, nereikalaudamas iš apmokestinamojo asmens, kuriam tai neprivaloma, nurodyti kitas aplinkybes, nustato, kad įsigydamas prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo žinojo arba galėjo žinoti, jog dalyvauja sukčiaujant mokesčių srityje. *Nejvyšší správní soud* yra susipažinęs su Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija šiuo klausimu (pvz., 2006 m. vasario 21 d. Sprendimu *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimu *Optigen*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, taip pat pirmiau nurodytu Sprendimu *PPUH Stehcamp*). Vis dėlto iš šios jurisprudencijos matyti, kad tuo atveju, kai kyla abejonių, mokesčių administratorius gali veiksmingai atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į atskaitą tik jei pateikia įrodymų, patvirtinančių, kad apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant mokesčių srityje.
- 22 *Nejvyšší správní soud* išplėstinės kolegijos nuomone, labai svarbu pabrėžti, jog pagal Čekijos teisės aktus pareiga įrodyti, kad įvykdytos materialinės sąlygos, tenka, kitaip, nei nurodyta pirmiau, apmokestinamajam asmeniui. Tos pačios išvados išplaukia iš svarbiausios Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, 24 punkte nurodyta: *Šiuo klausimu primintina, jog asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi įrodyti, kad atitinka sąlygas jai gauti*. Panašiai reikia priminti, pvz., 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 37 punktą: *Be to, tiek, kiek iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Bulgarijos mokesčių administratorius atsisakė Evita-K suteikti teisę į PVM, susijusio su pagrindinėje byloje nagrinėjama*

prekių tiekimais, atskaitą dėl to, jog nebuvo įrodytas faktinis jų įvykdymas, ir kiek ši neįvykdymą ginčija Evita-K, reikia priminti, kad, pirma, tas, kas prašo suteikti teisę į PVM atskaitą, turi įrodyti, kad atitinka numatytas sąlygas ja pasinaudoti <...>. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06*, C-516/14, EU:C:2016:690, 46 punkte nurodyta: *Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, pirma, kad apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi įrodyti, kad atitinka sąlygas jai gauti (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 37 punktą). Mokesčių institucijos gali iš paties apmokestinamojo asmens reikalauti įrodymų, kuriuos jos laiko reikalingais nuspręsti, ar galima suteikti prašomą atskaitą (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 35 punktą). Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punkte pažymėjo: *Taigi, apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvius įrodymus, kad prekes jam tiekė ir paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo dėl jo paties PVM apmokestinamųjų sandorių, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje įrodinėjimo pareiga yra keičiama tik tiek, kad mokesčių institucijoms ir valstybėms narėms draudžiama reikalauti iš apmokestinamųjų asmenų įvykdyti kitas sąlygas, kurios neatitinka Direktyvoje 2006/112/EB nustatytų tikslų. Vis dėlto įtariant dalyvavimą sukčiaujant mokesčių srityje įrodinėjimo pareiga pereina mokesčių administratoriui – jis turi įrodyti sukčiavimą mokesčių srityje.**

- 23 Apibendrinant pažymėtina, kad iš nurodytos Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos akivaizdu, jog pareiga įrodyti, kad įvykdytos materialinės teisės į PVM atskaitą sąlygos, tenka apmokestinamajam asmeniui, o dalyvavimo sukčiaujant mokesčių srityje įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių administratoriui.
- 24 Iš šioje byloje nustatytų faktinių aplinkybių matyti, kad reklamos paslaugos buvo teikiamos, vis dėlto nėra aišku, kas jas teikė ieškovei. Abejonė dėl to, kas yra įsigytos paslaugos teikėjas, savaime neturėtų pagrįsti mokesčių administratoriaus teisės atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, nes Direktyvos 2006/112/EB tekste apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas labai (**orig. p. 6**) plačiai (9 straipsnio 1 dalis). Todėl būtų galima manyti, kad, nors ir nėra aišku, apie kurį konkretų apmokestinamąjį asmenį kalbama, tai vis tiek yra apmokestinamasis asmuo. Vis dėlto Čekijos Respublika, kaip ir kitos valstybės, remiasi pirmiau minėta išimtimi pagal Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnį (prireikus – pagal Direktyvos 2006/112/EB 284–286 straipsnius). Jį perkėlus pagal PVM įstatymo 6 straipsnio 1 dalį *apmokestinamasis asmuo, privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį*, yra tik asmuo, atitinkantis minimalios 1 000 000 CZK apyvartos sąlygą, arba pagal to paties įstatymo 94 straipsnio 1 dalį asmuo, savanoriškai įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas. Todėl šiuo atveju negalima teigti, ar asmuo, kuris faktiškai suteikė paslaugas, buvo apmokestinamasis asmuo, taigi nenustatyta, ar tenkinama viena iš materialinių teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlygų, t. y. kad prekes turi tiekti ar paslaugas teikti kitas apmokestinamasis asmuo. Be to, kaip nurodyta toliau, net jei būtų nustatyta, kad paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo, vis dėlto nebūtų aišku, kuris konkrečiai

apmokestinamasis asmuo, taigi tai galėtų būti pagrindas manyti, kad buvo sukčiaujama PVM srityje.

- 25 *Nejvyšší správní soud* žino, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas išsakė nuomonę dėl panašios situacijos, pvz., Sprendime *Signum Alfa Sped* (kuriame yra nuoroda, be kita ko, į Sprendimą *Maks Pen*) – jame paaiškino, jog mokesčių institucijos negali atsisakyti suteikti teisę į mokėtino ar sumokėto mokesčio atskaitą vien dėl to, kad sąskaitos faktūros, susijusios su gautomis paslaugomis, yra nepatikimos, nes jas išrašęs asmuo negalėjo būti tikrasis paslaugų teikėjas. Vis dėlto Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nei Sprendime *Signum Alfa Sped*, nei Sprendime *Maks Pen* išsamiau nesvarsto išimčių, kuriomis gali pasinaudoti valstybės narės pagal Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnį (prireikus – pagal 284–286 straipsnius), prasmės. Šioje byloje šios išimties taikymas turi esminę reikšmę. Kaip ir byloje *Signum Alfa Sped*, šioje byloje nustatyta, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nesuteikė paslaugos pagal apmokestinamąjį sandorį, kita vertus, nėra akivaizdu, ar tikrasis paslaugos teikėjas yra apmokestinamasis asmuo (be to, paslaugų teikėjai gali būti keli). Jei jis nebūtų apmokestinamasis asmuo, tai reikštų, kad buvo labai rimtai pažeistas pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas, nes mokesčių institucijos turėtų suteikti teisę į atskaitą net tais atvejais, kai neįmanoma nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo suteikė paslaugą.
- 26 Be to, *Nejvyšší správní soud* teigia, kad jei Direktyvos 2006/112/EB 284–287 straipsniuose numatytos išimtys neturėtų būti reikšmingos bylai, reikėtų manyti, jog Sprendimo *Maks Pen* ir Nutarties *Signum Alfa Sped* išvados prieštarauja šio sprendimo 22 punkte nurodytai Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijai. Šioje jurisprudencijoje pateiktas nuoseklus požiūris, jog asmens, prašančio suteikti teisę į atskaitą, pareiga yra įrodyti, kad įvykdytos materialinės sąlygos ir, be kita ko, kad apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų tiekė prekes ir teikė paslaugas. Ši sąlyga nebuvo įvykdyta nei byloje *Maks Pen* (31 ir 32 punktai), nei byloje *Signum Alfa Sped* (41 ir 45 punktai), o Europos Sąjungos Teisingumo Teismas vis dėlto nusprendė, kad reikia suteikti teisę į PVM atskaitą, jei dalyvavimas sukčiaujant mokesčių srityje neįrodytas. Todėl reikia pripažinti (priešingai nei ankstesniuose Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose), kad asmuo, prašantis suteikti teisę į atskaitą, neprivalo įrodyti vienos iš materialinių šios atskaitos sąlygų. *Nejvyšší správní soud* išplėstinės kolegijos manymu, ši pareiga turi būti taikoma ne tik tais atvejais, kai nėra aišku, ar paslaugą suteikė apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo, bet ir tais atvejais, kai neabejojama, kad tai buvo apmokestinamasis asmuo, bet negalima nustatyti jo tapatybės. Iš tiesų priešinga išvada galėtų lemti beveik neatskleidžiamą sukčiavimą mokesčių srityje. Jeigu valstybių narių mokesčių institucijos turi įrodyti sukčiavimą PVM srityje, jos turi turėti bent jau esminės informacijos apie apmokestinamųjų asmenų grandinę. O nesant jokių įrodymų, kas teikė paslaugą, iš tikrųjų šios institucijos neturės jokios galimybės įrodyti sukčiavimą mokesčių srityje.

(orig. p. 7)

- 27 Jei *Nejvyšší správní soud* išplėstinė kolegija šioje byloje turėtu vadovautis Sprendimo *Maks Pen* ir Nutarties *Signum Alfa Sped* logika, ji turėtu pritarti ieškovei pagrindinėje byloje. Iš tiesų nepakanka to, kad ieškovė neįrodė, jog paslaugą jai suteikė apmokestinamasis asmuo; mokesčių administratorius bent jau turėtu papildomai įrodyti, kad ieškovė žinojo apie dalyvavimą sukčiaujant mokesčių srityje, tik tada galėtu atsisakyti leisti jai pasinaudoti teise į pirkimo mokesčio atskaitą. *Nejvyšší správní soud* išplėstinės kolegijos nuomone, šis atvejis turi būti nagrinėjamas platesniame kontekste. Viena vertus, kadangi Čekijos Respublika yra viena iš valstybių, kurios pasinaudojo išimtimi, numatyta Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnyje, šioje byloje negalima tvirtai teigti, kad apskritai yra tenkinamos Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytos materialinės teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlygos, t. y. kad paslaugą suteikė apmokestinamasis asmuo. *Nejvyšší správní soud* išplėstinės kolegijos nuomone, šios sąlygos nesilaikymas aiškiai pažeistų PVM neutralumo principą, kuris yra vienas iš PVM sistemos ramsčių ir pagal kurį draudžiama skirtingai vertinti panašius atvejus. Kita vertus, net jei teisė į PVM atskaitą atsirado tada, kai yra akivaizdu (atsižvelgiant, pvz., į prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apimtį), kad paslaugą suteikė apmokestinamasis asmuo, vis dėlto nėra aiškumo dėl jo tapatybės ir būtų paneigta ilgalaikė Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl apmokestinamojo asmens įrodinėjimo pareigos, kuri, *Nejvyšší správní soud* teigimu, apima, be kita ko, konkretaus apmokestinamojo asmens nurodymą, o tai galėtu reikšti naujų galimybių sukčiaujant mokesčių srityje platesniu mastu atsiradimą, nepaisant to, kad, kaip jau minėta, kova su sukčiavimu mokesčių srityje yra vienas iš pripažintų Direktyvos 2006/112/EB tikslų (žr. pirmiau nurodyto Sprendimo *Bonik* 35 ir 37 punktus).
- 28 *Nejvyšší správní soud* išplėstinė kolegija yra įsitikinusi, kad mokesčių administratorius turi atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo neįvykdo pareigos įrodyti konkretaus gautos paslaugos teikėjo tapatybę. Įrodymas, kad apmokestinamąjį sandorį, dėl kurio priklauso teisė į atskaitą, įvykdė konkretus apmokestinamasis asmuo, yra viena iš materialinių teisės į atskaitą sąlygų, kurią turi įrodyti asmuo, prašantis teisės į atskaitą, o ne viena iš formaliųjų sąlygų, nuo kurių pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją tam tikra apimtimi galima nukrypti (žr., pvz., pirmiau nurodytą Sprendimą *PPUH Stehcamp*). Padarius priešingą išvadą, būtų pažeistas visos PVM sistemos neutralumo principas.

IV. Išvados

- 29 Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, *Nejvyšší správní soud* išplėstinė kolegija pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos klausimus:
1. **Ar su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos suderinama tai, kad pasinaudojimas teise į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo įvykdė pareigą**

įrodyti, jog paslaugą pagal apmokestinamąjį sandorį jam suteikė kitas konkretus apmokestinamasis asmuo?

- 2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas ir jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė šios pareigos įrodyti, ar galima atsisakyti suteikti jam teisę į pirkimo mokesčio atskaitą neįrodžius, kad įsigydamas prekių ar paslaugų apmokestinamasis asmuo žinojo arba galėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant mokesčių srityje?**

(orig. p. 8)

<...>

<...> (Nacionalinė procedūra)

Brno, 2020 m. kovo 11 d.

<...> (Parašai)