

**Byla C-430/19**

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį**

**Gavimo data:**

2019 m. birželio 3 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Tribunalul Cluj* (Rumunija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. gegužės 15 d.

**Pareiškėja:**

*SC C. F. SRL*

**Atsakovės:**

*A. J. F. P. M.*

*D. G. R. F. P. C.*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Pareiškėjos *SC C. F. SRL* administracinis mokestinis skundas byloje prieš *Administrația Județeană a Finanțelor Publice M.* (M. apskrities viešųjų finansų administracija, Rumunija; toliau – *A. J. F. P. M.*) ir *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C.* (Regioninė C. viešųjų finansų generalinė direkcija, Rumunija; toliau – *D. G. R. F. P. C.*) dėl skundo, kuriuo ginčijamas mokestinis administracinis aktas.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Vadovaudamasis SESV 267 straipsniu, *Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale* (Klužo teismas – administracinių ir mokestinių ginčų, darbo ginčų ir socialinės apsaugos skyrius) prašo išaiškinti teisės į gynybą užtikrinimo principą, susijusį su teise susipažinti su administracinės bylos medžiaga, bei išaiškinti vadinamąją „nekalto šalies teoriją“.

## **Prejudiciniai klausimai**

- 1) Ar, atsižvelgiant į teisės į gynybą užtikrinimo principą, kaip jis iki šiol formuluotas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje (*Solvay, Soprope Organizações de Calçado Lda* ir *Ispas* bylos), privataus asmens atžvilgiu priimtas mokestinis administracinis aktas gali ir turi būti pripažįstamas akivaizdžiai negaliojančiu tuo atveju, kai privatus asmuo neturėjo galimybės susipažinti su informacija, kuria remiantis jo atžvilgiu buvo priimtas mokestinis administracinis aktas, nepaisant to, kad tokia akte daroma nuoroda į tam tikrus administracines bylos dokumentus?
2. Ar neutralumo, proporcingumo ir lygiavertiškumo principai draudžia atskaityti PVM ir pelno mokestį tuo atveju, kai šia teise nori pasinaudoti mokesčių požiūriu neprikaištingo elgesio įmonė, kuriai atsisakoma leisti atskaityti pelno mokestį dėl tiekėjų elgesio mokesčių srityje, kuris, remiantis tokiais pagrindais kaip žmogiškųjų išteklių ir transporto priemonių trūkumas, laikomas netinkamu, turint omenyje tai, kad mokesčių institucija nepateikia įrodymų dėl jokios atitinkamų tiekėjų veiklos, dėl kurios būtų pripažįstama jų fiskalinė/ baudžiamoji atsakomybė?
3. Ar nacionalinė praktika, pagal kurią teisės atskaityti PVM ir pelno mokestį siejama su kitų, nei sąskaita faktūra, pateisinamųjų dokumentų, pavyzdžiui, išlaidų sąmata ir pažangos ataskaita, papildomų pateisinamųjų dokumentų, kurie nacionalinės mokesčių teisės aktais nėra aiškiai ir tiksliai nustatyti, turėjimu, suderinama su Sąjungos teise?
4. Ar, atsižvelgiant į sprendimą byloje *WebMindLicenses*, atvejis, kai mokesčių mokėtojas perka prekes ir paslaugas iš kito mokesčių mokėtojo, kuriam taikoma kitokia, nei minėtam mokesčių mokėtojui taikoma mokesčių schema, gali būti laikomas sukčiavimu mokesčių srityje?

## **Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos**

Teisės į gynybą užtikrinimo principas ir neutralumo, proporcingumo bei lygiavertiškumo principai

## **Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos**

*Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (Įstatymas Nr. 207/2015 dėl Mokesčių procedūros kodekso)

9 straipsnio 1 dalis ir 46 straipsnio 2 dalies j punktas, kuriuose numatytas reikalavimas mokesčius administruojančiai institucijai suteikti mokesčių mokėtojui galimybę išdėstyti savo poziciją ir tai nurodyti priimtame mokestiniame akte

278 straipsnio 1 dalis, pagal kurią pateikus administracinį skundą mokestinio administracinio akto vykdymas nesustabdomas

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 227/2015 dėl Mokesčių kodekso), taikomas nuo 2016 m. sausio 1 d.

11 straipsnio 1 dalis

„Nustatant mokesčio, rinkliavos ar privalomos socialinės įmokos dydį, mokesčių institucijos gali neatsižvelgti į sandorį, kuriuo nesiekama ekonominių tikslų, ir koreguoti jo poveikį mokesčiams arba priskirti sandorui ar veiklai kitą formą siekiant atskleisti ekonominį sandorio ar veiklos turinį“.

25 straipsnio 1 dalis

„Mokesčių nustatymo tikslais vykdant ekonominę veiklą patirtos išlaidos, įskaitant galiojančiais teisės aktais reglamentuojamas išlaidas, registracijos mokesčius bei prekybos ir pramonės rūmams, darbdavių organizacijoms ir profesinėms sąjungoms mokamus įnašus ir įmokas, laikomos atskaitomomis išlaidomis“.

299 straipsnio 1 dalies a punktas dėl reikalavimo apmokestinamajam asmeniui PVM tikslais turėti sąskaitą faktūrą ir įrodymą, kad sumokėtas apskaičiuotas arba mokėtinas pirkimo PVM

Anksčiau galiojęs Mokesčių kodeksas (Įstatymas Nr. 571/2003) – 11 straipsnio 1 dalis, 21 straipsnio 1 dalis, 146 straipsnio 1 dalies a punktas – nuostatos, atitinkančios minėtus naujojo Mokesčių kodekso straipsnius

### **Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

- 1 *C. F. SRL* yra Rumunijos pagal privatinę teisę įsteigta įmonė, kurios pagrindinė veikla – miško išteklių naudojimas. 2016 m. rugpjūčio 29 d. – 2017 m. balandžio 13 d. laikotarpiu *A. J. F. P. M.* šioje įmonėje atliko mokestinį patikrinimą. Šis mokestinis patikrinimas buvo atliekamas dėl pelno mokesčio už mokestinį laikotarpį nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d. ir dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už mokestinį laikotarpį nuo 2014 m. kovo 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d.
- 2 Po šio patikrinimo buvo nustatytos papildomos mokestinės prievolės pelno mokesčio ir PVM srityse. Įmonė *C. F. SRL A. J. F. P. M.* išduotą pranešimą apie mokesčių apskaičiavimą ir mokestinio patikrinimo aktą apskundė mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai. Įmonė nurodė įvairius per mokestinį patikrinimą padarytus pažeidimus, susijusius tiek su mokesčių procedūros, tiek su materialinės mokesčių teisės klausimais.

- 3 Įmonės *C. F. SRL* skundas iš dalies buvo atmestas kaip nepagrįstas, iš dalies – patenkintas, nurodant, kad mokesčių inspekcija pakartotinai atliktų mokesčių patikrinimą. Dėl skundo dalies, kuri buvo atmesta, įmonė *C. F. SRL* kreipėsi į *Tribunalul Cluj* (Klužo teismas, Rumunija), pateikdama skundą dėl panaikinimo. Remdamasi 2011 m. spalio 25 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Solvay/Komisija* (C-109/10 P, EU:C:2011:686), įmonė *C. F. SRL* pirmiausia prašė panaikinti patikrinimo administracinius aktus tuo pagrindu, kad administraciniame etape jai buvo atsisakyta suteikti teisę susipažinti su visa administracinės bylos medžiaga.
- 4 Dar išankstinio administracinio skundo rašytinėje dalyje pareiškėja mokesčių inspekcijos prašė leisti pasinaudoti jos teise susipažinti su visa administracinės bylos medžiaga. Šis prašymas buvo pateiktas tuo metu, kai mokesčių patikrinimas buvo sustabdytas 6 mėnesių laikotarpiui tam, kad patikrinimą galėtų atlikti kita už mokesčių patikrinimą atsakinga institucija, kaip antai  *Direcția Regională Antifraudă O.* (Regioninė O. kovos su sukčiavimu direkcija, Rumunija; toliau – *D. R. A. F. O.*), ir būtų kreipiamasi į baudžiamojo persekiojimo institucijas. Baudžiamojo persekiojimo institucijoms atlikus patikrinimus, byla buvo nutraukta. Įmonė *C. F. SRL* taip pat išvelgė tam tikrus procedūrinius pažeidimus.
- 5 Be to, įmonė *C. F. SRL* buvo kaltinama dalyvavimu fiktyviuose sandoriuose pelno mokesčio ir PVM srityse. Pasak Rumunijos mokesčių institucijų, komerciniai sandoriai, kuriuos *C. F. SRL* sudarė su dviem verslo partneriais, buvo fiktyvūs, nes abu šie tiekėjai neturėjo techninių ir logistinių pajėgumų teikti minėtų paslaugų. Mokesčių institucijos siekia, kad įmonė *C. F. SRL* prisiimtų atsakomybę už, kaip tvirtinama, netinkamą jos tiekėjų elgesį mokesčių srityje.

### Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 6 Dėl galimybės susipažinti su patikrinimu susijusiais aktais pareiškėja tvirtina, kad po mokesčio patikrinimo procedūros atnaujinimo įmonė *C. F. SRL* jokiais priemonėmis nebuvo informuota apie tai, kaip mokesčių patikrinimą paveikė kitos už patikrinimą atsakingos institucijos atliktas patikrinimas. Be to, pareiškėja neturėjo galimybės tinkamai išdėstyti savo pozicijos dėl jos nustatytų procedūrinių pažeidimų, nes klausimas dėl jos teisės susipažinti su mokesčio patikrinimo administracinės bylos medžiaga net formaliai nebuvo svarstomas.
- 7 *A. J. F. P. M.* savo atsiliepime į skundą atkreipia dėmesį į tai, kad *D.R.A.F.O.* 2013 m. surinko pirminius apskaitos dokumentus, kurie vėliau buvo perduoti *Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj* (prokuratūra prie Klužo teismo, Rumunija), jai atliekant tyrimą dėl *C. F. SRL* padarytų nusikalstamų veikų naudojant miško išteklius. Be to, pažymėtina, kad mokesčių inspekcija *C. F. SRL* apskaitos dokumentus nagrinėjo *Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj* (prokuratūra prie Klužo teismo). *A. J. F. P. M.* taip pat mano, kad įmonės *C. F. SRL* teisė į gynybą buvo užtikrinta, nes įmonės teisinis atstovas buvo pakviestas atvykti į mokesčių institucijos buveinę atsiimti patikrinimo administracinio akto kopijos.

- 8 Kalbant apie tiekėjų elgesio mokesčių srityje priskyrimą įmonei *C. F. SRL*, ji, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusia su vadinamąja „nekaltos šalies teorija“, mano, kad ši įmonė negali būti laikoma atsakinga už tariamai netinkamą jos tiekėjų elgesį mokesčių srityje. Įmonė *C. F. SRL* teigia, kad negali būti priimtinas mokesčio patikrinimo institucijų tvirtinimas, kad minėtų sandorių fiktyvų pobūdį rodo tai, jog ji negali pateikti kitų, nei sąskaita faktūra, patvirtinamųjų dokumentų, atsižvelgiant į tai, kad Rumunijos aukščiausiosios instancijos teismo, t. y. *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis Kasacinis ir Teisingumo Teismas, Rumunija), jurisprudencijoje išaiškinta, jog vienintelis patvirtinamasis dokumentas, kurio reikalaujama pagal Rumunijos mokesčių teisės aktus, kad būtų galima pasinaudoti teise atskaityti tiek PVM, tiek pelno mokestį, yra sąskaita faktūra.
- 9 Įmonė *C. F. SRL* neigia taip pat ir mokesčių inspekcijos tvirtinimą, kad šioje byloje nagrinėjamų sandorių fiktyvų pobūdį rodo tai, jog minėtų tiekėjų įmonėms buvo taikomas labai mažoms įmonėms taikytinas pelno mokestis, sudarantis 3 % apyvartos, kai tuo tarpu įmonei *C. F. SRL* buvo taikomas pelno mokestis, sudarantis 16 % gauto pelno. Įmonė *C. F. SRL* išreiškė nuomonę, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją byloje *WebMindLicenses* (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas, C-419/14, EU:C:2015:832), negali būti remiamasi valstybės biudžetui galimai padaryta žala, nes jos tiekėjai pasinaudojo teisine galimybe pasirinkti kitokią mokesčių schemą nei ta, kurią pasirinko *C. F. SRL*.
- 10 Mokesčių institucijos atsiliepime į skundą tiksliai pakartojamas mokesčio patikrinimo akto turinys ir jame *A. J. F. P. M.* nedaro nuorodos į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

### **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 11 Kiek tai susiję su klausimu dėl teisės susipažinti su administracinės bylos medžiaga, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl teisės į gynybą užtikrinimo principo išaiškinimo, visų pirma, 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimu *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 36 punktas), 2014 m. liepos 3 d. Sprendimu *Kamino Logistics* (C-129/13, EU:C:2014:2041, 73 punktas) ir 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimu *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 39 punktas).
- 12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas pažymi, kad po sprendimo byloje *Ispas* priėmimo Rumunijos teisės aktų leidėjas nesiėmė jokių priemonių sąvokai „teisė susipažinti su administracinės bylos medžiaga“ reglamentuoti, o tiksliau, nustatyti, kokiomis sąlygomis ji įgyvendinama ir ypač kokią sankciją turi taikyti nacionalinis teismas, nustatęs, kad ši teisė buvo pažeista. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas taip pat pažymi, kad pagal Rumunijos mokesčių procedūrą išankstinio administracinio skundo

pateikimas neturi vykdymą stabdančio poveikio, kaip tai aiškiai matyti iš Mokesčių procedūros kodekso 278 straipsnio 1 dalies formuluotės.

- 13 Turint tai omenyje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla rimtų abejonių dėl sankcijos, kurią jis turi taikyti nacionaliniame ginče dėl to, kad *A. J. F. P. M.* priėmus patikrinimo administracinį aktą buvo pažeista teisė susipažinti su administracinės bylos medžiaga. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas taip pat pažymi, kad ir nacionalinių teismų jurisprudencijoje nėra vieningos nuomonės dėl taikytinos sankcijos, kai pažeidžiama teisė į gynybą.
- 14 Byloje *Ispas* nebuvo prašoma, kad Teisingumo Teismas išaiškintų, kokią procesinę sankciją nacionalinis teismas turėtų taikyti tuo atveju, kai nustato, kad mokesčių mokėtojo teisė susipažinti su administracinės bylos medžiaga nebuvo užtikrinta. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas norėtų žinoti, kokia sankcija, Teisingumo Teismo nuomone, turėtų būti taikoma tuo atveju, kai pažeidžiama įmonės, kaip antai pareiškėjos, teisė į gynybą, kai, atsižvelgiant į Sąjungos teisę dėl teisės į gynybą užtikrinimo, pastarajai nesuteikiama teisė susipažinti su administracinės bylos medžiaga.
- 15 Antrasis teisinis klausimas susijęs su tvarka, kuria remiantis pagal Europos Sąjungos teisę gali būti pripažįstama įmonės, kaip antai pareiškėjos, atsakomybė už, kaip tvirtinama, netinkamą jos tiekėjų elgesį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas pažymi, kad mokesčio patikrinimo metu *A. J. F. P. M.* nenurodo fakto, kad dvi įmonei *C. F. SRL* paslaugas teikiančios įmonės būtų nevykdžiusios informacijos teikimo, apskaitos ir mokėjimo prievolių valstybės biudžetui, bet remiasi tuo, kad šioms tiekėjų įmonėms taikoma mokesčių schema, kurią *A. J. F. P. M.* vertina kaip palankesnę nei ta, pagal kurią veikia įmonė *C. F. SRL*. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad negali būti remiamasi mokesčių schemas skirtumais tarp paslaugų teikėjo ir paslaugų gavėjo, kurie tėra pasinaudojimas teisine galimybe, siekiant parodyti, jog buvo sukčiaujama mokesčių srityje. Dėl to teismas mano, kad siekiant išspręsti šį ginčą būtų ypač naudinga, kad Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į konkrečią situaciją šioje byloje ir savo ankstesnę jurisprudenciją, išaiškintų vadinamąją „nekalto šalies teoriją“.
- 16 Kalbant apie jurisprudenciją, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nurodo Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimus (2010 m. birželio 18 d. EŽTT sprendimas *Business Support Center prieš Bulgariją*, pareiškimo Nr. 6689/03, 24 punktas, ir 2009 m. sausio 22 d. EŽTT sprendimas *Bulves AD prieš Bulgariją*, pareiškimo Nr. 3991/03) ir Teisingumo Teismo sprendimus (2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Ciccala*, C-482/10, EU:C:2011:868, 17 – 19 punktai; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549; 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, 31 punktas, ir 2015 m. sausio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 52 punktas).

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas taip pat abejoja dėl *A. J. F. P. M.* mokestinio patikrinimo grupės prašomų patvirtinamųjų dokumentų, siekiant teisės atskaityti pelno mokestį ir PVM pagrindimo. Pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 178 straipsnio a punktą vienintelis Sąjungos teisės aktais numatytas oficialus reikalavimas yra reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą. Tačiau aukščiausiosios instancijos teismų lygmeniu pasitaikė konkrečių atvejų sprendimų, iš kurių matyti, kad teisė į pelno mokesčio atskaitymą be sąskaitos faktūros yra siejama taip pat ir su kitų pateisinamųjų dokumentų pateikimu. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad taip pat ir šiuo atžvilgiu siekiant išspręsti ginčą yra būtina, atsižvelgiant į šios bylos ypatumus, išaiškinti turinio pirmenybės prieš formą principą.

DARBINIS VERTINIMAS