

Byla C-114/22

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

Gavimo data:

2022 m. vasario 18 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. lapkričio 23 d.

Kasatorius:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Kita kasacinio proceso šalis:

W. Sp. z o. o.

Pagrindinės bylos dalykas

Pridėtinės vertės mokestis (PVM); teisė atskaityti.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

PVM direktyva; SESV 267 straipsnis

Prejudicinis klausimas

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, su pakeitimais) 167 straipsnio, 168 straipsnio a punkto, 178 straipsnio a punkto ir 273 straipsnio nuostatos ir neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, tokia kaip *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio) (*Dz. U.*, 2011, Nr. 177, 1054 pozicija su pakeitimais) 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunktis, kuris neleidžia apmokestinamajam

asmeniui pasinaudoti teise į PVM atskaitą įsigyjant teisę (daiktą), nes įsigijimas pripažintas fiktyviu, kaip tai suprantama pagal nacionalinės civilinės teisės nuostatas, nepriklausomai nuo to, ar buvo nustatyta, ar numatomas sandorio rezultatas buvo mokesčių lengvata, kurios suteikimas prieštarautų vienam ar keliems direktyvos tikslams, ir ar tai buvo pagrindinis priimto sutartinio sprendimo tikslas?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (toliau – PVM direktyva), 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 273 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, toliau – PVM įstatymas) (*Dz. U.*, 2011, Nr. 177, 1054 pozicija su pakeitimais)

88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunktis

3a. Sąskaitos ir muitinės dokumentai nesuteikia pagrindo sumažinti mokėtiną PVM bei grąžinti mokesčio skirtumą arba pirkimo mokesį, jei:

<...>

c) jie patvirtina sandorius, kuriems taikomos Civilinio kodekso 58 ir 83 straipsnių nuostatos – su šiais sandoriais susijusioje dalyje.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (1964 m. balandžio 23 d. Civilinis kodeksas, toliau – KC) (suvestinė redakcija: *Dz. U.*, 2020, 1740 pozicija su pakeitimais)

58 straipsnis

1. Sandoris, kuris prieštarauja įstatymui arba kuriuo siekiama apeiti įstatymą, yra negaliojantis, išskyrus atvejus, kai atitinkamoje nuostatoje numatyta kitaip, t. y. kai negaliojančios sandorio nuostatos pakeičiamos atitinkamomis įstatymo nuostatomis.

2. Socialinio sambūvio principams prieštaraujantis sandoris negalioja.

<...>

83 straipsnis

1. Fiktyvus valios pareiškimas kitai šaliai su jos sutikimu negalioja. Jeigu toks pareiškimas buvo pateiktas siekiant nuslėpti kitą sandorį, pareiškimo galiojimas vertinamas pagal šio sandorio ypatybes.

2. Valios pareiškimo fiktyvumas neturi įtakos atlygintino sandorio, atlikto remiantis fiktyviu pareiškimu, galiojimui, jeigu dėl šio sandorio trečiasis asmuo įgyja teisę arba yra atleidžiamas nuo prievolės, išskyrus atvejus, kai jis veikė nesąžiningai.

Glaustas faktinių aplinkybių ir bylos aprašymas ir pagrindiniai šalių argumentai

- 1 2017 m. spalio 20 d. sprendimu *Naczelnik Urzędu Skarbowego W.* (V. mokesčių inspekcijos viršininkas) nustatė pareiškėjai, be kita ko, gražintiną pirkimo mokesčio permokos mokėtino mokesčio atžvilgiu sumą, ir atskaitytiną pirkimo mokesčio permokos mokėtino mokesčio atžvilgiu sumą už paskesnius ataskaitinius laikotarpius sumą už 2015 m. spalio mėn. Institucija nusprendė, kad jos ginčijamas prekių ženklų pardavimas pareiškėjai buvo negaliojantis pagal KC 58 straipsnio 2 dalį (prieštaravimas socialinio sambūvio principams), ir tai buvo pagrindas iš apmokestinamojo asmens atimti pagal PVM įstatymo 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunktį priklausančią teisę į PVM atskaitą pagal 2015 m. spalio 27 d. pardavėjo išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 2 2018 m. spalio 11 d. sprendimu *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos mokesčių administracijos direktorius) (toliau – DIAS) paliko galioti nurodytą sprendimą, atsisakymo pagrindu pripažinęs tai, kad prekių ženklų pardavimo sandoris buvo fiktyvus, kaip tai suprantama pagal KC 83 straipsnį.
- 3 Šalis DIAS sprendimą apskundė *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas). Šis teismas panaikino minėtą sprendimą ir nurodė, kad mokesčių institucijos neįrodė, jog pardavimas buvo fiktyvus.
- 4 DIAS dėl minėto sprendimo pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) (prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas).

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai

- 5 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, institucijos pasirinktas teisinis pagrindas atsisakyti suteikti teisę į atskaitą kelia abejonių dėl to, kad jis grindžiamas PVM direktyvos nuostatomis.

- 6 Neginčijama, kad pareiškėja 2015 m. spalio 27 d. sąskaitą faktūrą dėl prekių ženklų pirkimo įregistravo PVM pirkimo registre ir pagal šią sąskaitą faktūrą deklaracijoje nurodė PVM atskaitai (grąžinti).
- 7 Taip pat neginčijama, kad pardavėjas yra pateikęs PVM deklaraciją, kurioje, be kita ko, nurodytas 23 % tarifu apmokestinamas pirmiau minėtas sandoris ir mokesčio sumokėjimo faktas.
- 8 DIAS atsisakė suteikti teisę į atskaitą, nes nusprendė, kad sandoris yra fiktyvus, kaip tai suprantama pagal KC 83 straipsnį.
- 9 KC 83 straipsnis reglamentuoja šalių valios pareiškimų fiktyvumo pasekmes vykdant civilinės privatinės teisės sandorį.
- 10 Iš PVM įstatymo 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunkčio matyti, kad ši nuostata iš apmokestinamojo asmens atima teisę į PVM atskaitą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, nurodančio, kad asmuo įvykdė negaliojantį sandorį, kaip tai suprantama pagal KC 58 ar 83 straipsnį.
- 11 Vis dėlto PVM direktyvos nuostatos iš viso nenustato galimybės prarasti teisę į atskaitą dėl sandorio neatitikties nacionalinės civilinės teisės reikalavimams. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją atskaitos teisė yra PVM sistemos sudėtinė dalis ir iš esmės negali būti apribota. Todėl galimas sandorio negaliojimas pagal civilinę teisę neturi automatiškai panaikinti teisės į atskaitą. Tai rodo PVM autonomija civilinės teisės normų atžvilgiu ir šio mokesčio neutralumas ekonominę veiklą vykdančioms ūkio subjektams.
- 12 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad pirkėjas gali prarasti teisę į PVM atskaitą ne dėl apmokestinamojo asmens sandorio civilinio teisinio negaliojimo vykdant tokį sandorį, o dėl sprendimo, kad sandoriu buvo siekiama mokesčių lengvatos, kurios suteikimas prieštarautų direktyvos tikslams, ir kad tai buvo pagrindinis priimto sutartinio sprendimo tikslas, rodantis piktnaudžiavimą teise.
- 13 Tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjama finansinė nauda, kurios suteikimas prieštarautų šioms nuostatomis siekiamam tikslui.
- 14 Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokesčių lengvatos įgijimas. Siekiant įvertinti, ar ginčijamų sandorių tikslas buvo įgyti mokesčių lengvatą, būtina nustatyti tikrąjį tokių sandorių turinį ir reikšmę.
- 15 Draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčių lengvatos įgijimu (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, 75 punktas).

- 16 2008 m. vasario 21 d. Sprendime *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 58 punktą) nurodyta, kad siekdamas įvertinti, ar tokie sandoriai gali būti laikomi piktnaudžiavimu, „nacionalinis teismas turi visų pirma patikrinti, ar siekiama mokestinio pranašumo, kurio įgijimas prieštarautų vienam ar keliems Šeštosios direktyvos tikslams, ir paskui – ar jis buvo esminis pasirinktos sutarties tikslas“.
- 17 Nuo 2016 m. liepos 1 d. PVM įstatyme taikomos piktnaudžiavimo teise sampratą reglamentuojančios nuostatos.
- 18 PVM įstatymo 5 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad piktnaudžiavimo teise atveju 1 dalyje nurodytas sandoris sukelia tik tokias mokestines pasekmes, kurios atsirastų tuo atveju, jei būtų atkurta ta situacija, kuri būtų buvusi nesant piktnaudžiavimo teise sudarančių veiksmų.
- 19 PVM įstatymo 5 straipsnio 5 dalimi nustatyta, kad piktnaudžiavimo teise laikomi 1 dalyje nurodyti veiksmai, atliekami pagal sandorį, kuriuo, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų įstatymo nuostatų laikymąsi, buvo iš esmės siekiama mokesčių lengvatos, kurios suteikimas prieštarautų šių nuostatų tikslui.
- 20 Šios nuostatos iš esmės atitinka Teisingumo Teismo jurisprudencijoje suformuluotą piktnaudžiavimo mokesčių teise sąvoką.
- 21 Vis dėlto esmė ta, kad piktnaudžiavimo teise samprata, nustatyta PVM įstatymo 5 straipsnio 5 dalyje, nesukėlė nacionalinių nuostatų, reglamentuojančių apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą atėmimo atvejus, pakeitimų. Nė viena iš normų, nustatytų PVM įstatymo 88 straipsnyje, nėra susijusi su PVM įstatymo 5 straipsnio 5 dalies nuostata ir PVM pasekmėmis dėl veiksmų, atliktų piktnaudžiaujant mokesčių teise. Nacionalinėje mokesčių praktikoje daroma prielaida, kad piktnaudžiavimo mokesčių teise pasekmės turi kilti iš PVM įstatymo 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunkčio. Vis dėlto šiuo klausimu reikia atkreipti dėmesį į tai, kad – kaip ne kartą pabrėžė Teisingumo Teismas – PVM direktyvos 167 ir tolesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (žr., be kita ko, 2001 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, nuo C-110/98 iki C-147/98, EU:C:2000:145, 43 punktą; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 47 punktą).
- 22 Atskaitos sistema siekiama verslininką visiškai atleisti nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar jau sumokėto PVM naštos. Todėl bendrąja PVM sistema užtikrinamas visiškas neutralumas apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pati veikla iš esmės būtų apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 78 punktą; 2006 m. liepos 6 d.

Sprendimo *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 48 punktą).

- 23 Iš to matyti, kad jeigu apmokestinamasis asmuo įsigydamas turtą ar paslaugą veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja šį turtą ar šią paslaugą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą ar šią paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM (žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 24 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, nukrypti leidžiančias nuostatas dėl teisės į PVM atskaitą galima taikyti tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta direktyvos, reglamentuojančios šį mokestį, nuostatose (žr., be kita ko, 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 34 punktą), ir jos turi būti aiškinamos siaurai (2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, 28 punktas).
- 25 Be to, Teisingumo Teismas nurodė, kad kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 71 punktą; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 36 punktą). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad sukčiavimo ar piktnaudžiavimo padėtimi atvejais teisės subjektai negali remtis Sąjungos teise (žr. visų pirma 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H.*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktą).
- 26 Taigi nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr., be kita ko, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *Veleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 32 punktą).
- 27 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybėms narėms leidžiama imtis priemonių, siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Konkrečiai kalbant, nesant Sąjungos teisės nuostatų šiuo klausimu, valstybės narės yra kompetentingos pasirinkti sankcijas, kurios joms atrodo tinkamos nesilaikant Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų, siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38 punktas ir jame pateikta jurisprudencija).
- 28 Vis dėlto įgyvendindamos savo kompetenciją valstybės narės turi atsižvelgti į Sąjungos teisę ir jos bendruosius principus, be kita ko, neutralumo principą, taigi ir paisyti proporcingumo principo (žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Spliethoff's Bevrachtingskantoor / Komisija*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 29 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad norint iš apmokestinamojo asmens atimti teisę į PVM atskaitą pagal PVM direktyvos 273 straipsnį nacionalinėje teisės sistemoje reikėtų nustatyti – atsižvelgiant į 167, 168 ir 178 straipsnius bei neutralumo ir

proporcijumo principus – aiškia normą, pagal kurią sąskaitos faktūros ir muitinės dokumentai nesuteikia teisės sumažinti mokėtiną mokestį ir teisės susigrąžinti sumokėtą pirkimo mokestį tuo atveju, kai išrašytos sąskaitos faktūros, ištaisytos sąskaitos faktūros ar muitinės dokumentai patvirtina su nusikaltimu ar piktnaudžiavimu mokesčių teise susijusius veiksmus, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 5 dalį.

- 30 Tokia norma kaip PVM įstatymo 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunktis, kuris nurodo „sandorius, kuriems taikomos Civilinio kodekso 58 ir 83 straipsnio nuostatos“, negali būti vertinama taip pat kaip norma, susijusi su piktnaudžiavimo mokesčių teise sąvoka, be kita ko, pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 5 dalį.
- 31 Kaip jau nurodyta, KC 58 ir 83 straipsniai nustato sandorių negaliojimo atvejus civiliniu teisiniu, o ne piktnaudžiavimo mokesčių teise aspektu. Sandorių negaliojimo dėl fiktyvumo civiliniuose teisiniuose santykiuose klausimas PVM požiūriu yra nereikšmingas, jei tokie sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei vien mokesčių lengvatos įgijimu.
- 32 Tokios normos pasekmės matomos nagrinėjamoje byloje, čia mokesčių administratorius daugiausia dėmesio skyrė civilinio sandorio negaliojimui dėl ginčijamo sandorio fiktyvumo ir tik trumpai pasisakė dėl piktnaudžiavimo mokesčių teise.
- 33 Jeigu galioja principas, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, nurodytą sąskaitose faktūrose, kurios patvirtina prekių ar paslaugų įsigijimą, ir ši teisė nėra tam tikra lengvata ar atleidimas nuo mokesčio, o neatsiejama nuo PVM ir užtikrina šio mokesčio neutralumą apmokestinamiems asmenims, bet kokie šios teisės apribojimai – įskaitant tuos, kurie kyla iš PVM direktyvos 273 straipsnio taikymo – apmokestinamiesiems asmenims turi būti aiškiai apibrėžti normomis ir aiškinami griežtai pagal jas, o ne atsietai nuo nustatytų nuostatų turinio. Nes tik tokiu atveju apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ūkinę veiklą, gali būti tikras dėl savo teisėtos veiklos apimties, kurios laikymasis nesukels jam neigiamų mokesčių pasekmių (teisinis tikrumas). Dėl ginčijamų PVM įstatymo nuostatų apmokestinamojo asmens padėtis tampa neuztikrinta, nes institucija, vadovaudamasi iš civilinės teisės kylančiais negaliojimo kriterijais, gali siekti atimti apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą, teigdama, kad bet koks toks negaliojimas sukelia pasekmes mokesčių teisės srityje, kaip rodo atitinkama nacionalinė mokesčių praktika.
- 34 Akivaizdu, kad nacionalinis teismas, taikydamas nacionalinę teisę, privalo ją aiškinti kiek įmanoma atsižvelgdamas į direktyvos formuluotę ir tikslą, kad šis būtų pasiektas. Vis dėlto atrodo, kad šios padėties ištaisymas pagal nacionalinių teismų praktiką, kuria reikalaujama tokią nuostatą kaip PVM įstatymo 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto c papunktis aiškinti taikant piktnaudžiavimo teise mokesčių srityje sąvoką, pažeidžia teisinio tikrumo principą, suprantamą kaip aiškių ir atvirų taisyklių, leidžiančių adresatams numatyti savo teisinę situaciją ir savo veiksmų teises pasekmes, sistema, nes neutralumo principą įgyvendinančio

PVM elemento, tokio kaip teisė į atskaitą, srityje reikalaujama, kad ši teisė būtų ribojama remiantis kriterijumi, nenumatytu minėtoje teisės normoje. Tai reikštų, kad būtų remiamasi direktyvos tiesioginiu veikimu fizinių ir juridinių asmenų (apmokestinamųjų asmenų) atžvilgiu, taikant direktyvos tikslus atitinkantį aiškinimą, tokiu atveju, kai PVM direktyvą atitinkantis reikšmingas apmokestinamojo asmens teisės apribojimo kriterijus aiškinamos nuostatos formuluotėje iš viso nebuvo nustatytas.

- 35 Taigi atrodo, kad minėtos nuostatos aiškinimas, atitinkantis direktyvos tikslus, peržengia galimas aiškinimo ribas, kurių nacionalinis teismas neturėtų peržengti norėdamas priimti sprendimą, kuris nepažeistų apmokestinamojo asmens garantijų dėl teisinio reglamentavimo tikrumo.