

Byla C-611/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. rugpjūčio 13 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sostinės administracinis ir darbo teismas, Vengrija; toliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. gegužės 19 d.

Pareiškėja:

Crewprint Kft.

Atsakovė:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság
(Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos skundų direkcija)

Pagrindinės bylos dalykas

Skundas dėl nacionalinės mokesčių institucijos atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą remiantis tuo, kad ta institucija perkvalifikavo apmokestinamojo asmens veiklą, ir nusprendė, kad sąskaitų faktūrų išrašymo grandine buvo piktnaudžiaujama ir sukčiaujama, nes kartojasi aplinkybės, kurios nebuvo laikomos objektyviomis pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sostinės administracinis ir darbo teismas, Vengrija) prašo išaiškinti Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 220 ir 226 straipsnius, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principus.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar nacionalinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos mokesčių institucija atsisako suteikti [teisę į PVM atskaitą] dėl šalių sudaryto ekonominio sandorio, motyvuodama tuo, kad laiko, jog šių šalių santykių forma yra sukčiaujama (rangos sutartis), nes dėl jos atsiranda teisė į atskaitą, todėl pagal [Bendrojo mokesčių kodekso] 1 straipsnio 7 dalį ši sandorį kvalifikuoja kaip veiklą, dėl kurios neatsiranda teisė į atskaitą (tarpininko veikla), manydama, kad šalių elgesiu siekiama išvengti mokesčių, atsižvelgiant į tai, kad sąskaitos faktūros gavėjo vykdoma veikla nebūtinai turėjo turėti [tokią verslo formą], nes galėjo būti vykdoma ir kaip tarpininko, atitinka Direktyvos 2006/112 nuostatas [dėl PVM atskaitos] ir mokesčio neutralumo principą? Ar šiomis aplinkybėmis tam, kad būtų taikoma [PVM atskaita], apmokestinamieji asmenys privalo pasirinkti ekonominę veiklą, dėl kurios jiems tenka didesnė mokesčių našta, ir ar tai yra piktnaudžiavimas, jei naudodamiesi savo sutarčių sudarymo laisve kitais nei mokesčių teisėje įtvirtinti tikslais pasirenka sutartinę šių apmokestinamųjų asmenų vykdomos ekonominės veiklos formą, dėl kurios kartu atsiranda jų nesiektas poveikis, t. y. teisė į mokesčio atskaitą?
2. Ar nacionalinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise [į PVM atskaitą], atitinka materialines ir formalias sąlygas [šiai atskaitai taikyti] ir ėmėsi reikalaujamų priemonių prieš sudarydamas sutartį, mokesčių institucija atsisako suteikti teisę į PVM atskaitą motyvuodama tuo, kad, jos nuomone, grandinės kūrimas yra nereikalingas ekonominiu požiūriu ir dėl to yra nesąžininga praktika, nes subrangovas, nors ir pajėgus teikti paslaugas, joms teikti pasitelkė kitus subrangovus dėl priežasčių, nesusijusių su mokesčiais, ir kad apmokestinamasis asmuo, norintis pasinaudoti teise [į PVM atskaitą], tuo metu, kai priėmė paslaugas, žinojo, kad jo subrangovas dėl darbuotojų ir materialinių išteklių trūkumo teiks paslaugas pasitelkdamas savo subrangovus, atitinka Direktyvos 2006/112 nuostatas [dėl PVM atskaitos] ir mokesčio neutralumo principą? Ar atsakymui turi įtakos tai, kad apmokestinamasis asmuo arba jo subrangovas įtraukė į grandinę subrangovą, su kuriuo jie turi tiesioginių santykių arba juos sieja asmeniniai ar organizaciniai santykiai (asmeninė pažintis, giminystės ryšiai arba tas pats savininkas)?
3. Jeigu į pirmiau pateiktą klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar reikalavimas nustatyti faktus remiantis objektyviais faktais yra įvykdytas tuo atveju, kai mokesčių institucija mano, kad apmokestinamojo asmens, kuris nori pasinaudoti teise [į PVM atskaitą], ir jo subrangovo ekonominiai ryšiai yra neracionalūs ir nepateisinami, remdamasi vien tuo, jog tai patvirtino subrangovo darbuotojas, ir pagal objektyvius faktus nenustatė ekonominės veiklos, kuri yra sutarties objektas, požymių, konkrečių aplinkybių ir su ja susijusio ekonominio konteksto, ir neišklausė apmokestinamojo asmens ir įmonių subrangovių, kurios sudaro grandinę, direktorių, kurie turi sprendimų

priėmimo įgaliojimus, ir ar šiuo atveju reikšminga tai, kad apmokestinamasis asmuo ir grandinės nariai yra pajėgūs teikti paslaugas ir ar yra būtina įtraukti ekspertą šioje srityje?

4. Ar nacionalinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos tais atvejais, kai tenkinamos materialinės ir formalios sąlygos [tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į PVM atskaitą] ir buvo imtasi [pagrįstai] reikalaujamų priemonių, mokesčių institucija, remdamasi tokiomis aplinkybėmis, kurios pagal Teisingumo Teismo sprendimus nėra pagrindas [atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą] ir nėra objektyvios, mano, kad sukčiavimas mokesčiais yra nustatytas ir atsisako suteikti teisę į PVM atskaitą vien dėl to, jog šios aplinkybės buvo nustatytos pakankamai dažnai tiriamų visos grandinės narių atveju, atitinka Direktyvos 2006/112 nuostatas [dėl PVM atskaitos] ir mokesčio neutralumo principą?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis, 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas, 220 ir 226 straipsniai.

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl bendrojo mokesčių administravimo; toliau – LPGT) 1 straipsnio 7 dalis, 2 straipsnio 1 dalis ir 97 straipsnio 4 dalis.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas CXXVII; toliau – PVM įstatymas) 26 straipsnis, 127 straipsnio 1 dalis, 119 straipsnio 1 dalis, 120 straipsnio a punktas, 127 straipsnio 1 dalies a punktas.

Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (2000 m. buhalterinės apskaitos įstatymas C) 166 straipsnio 1 ir 2 dalys.

Trumpas bylos aplinkybių ir proceso pristatymas

- 1 Pareiškėja, kurios kaip įmonės veiklos tikslas yra spausdinimas ir tipografijos paslaugų teikimas, gavo užsakymų pagaminti tipografijos produktų, kuriuos pagal dvi pagrindines rangos sutartis ir sutartis dėl individualių užsakymų, pateiktų remiantis pirmosiomis sutartimis, atliko pagrindinis spausdinimo darbų subrangovas, bendrovė *Crew Kft.*, kartu su kitais subrangovais.
- 2 Nuo 2012 m. liepos 10 d. pareiškėjos direktorius, kuris ją steigiant buvo pareiškėjos darbuotojas tapo ir vienu iš *Crew Kft.* direktorių. Pareiškėjos, dviejų

- jos filialų ir *Crew Kft.* adresas yra tas pats. Pareiškėja neturi jokių spausdinimo priemonių.
- 3 Pagrindinė *Crew Kft.* veikla yra spausdinimas, nors iš tiesų ji teikia bendras tipografijos paslaugas. Įmonė turi įvairių spausdinimo ir kitų tipografijos mašinų, bet neturi įrišimo įtaiso ar skaitmeninės ir sukamosios įrangos, todėl subrangovas turi atlikti šiuos darbus.
 - 4 Iš *Crew Kft.* gautose sąskaitose faktūrose, kuriose nurodyta PVM atskaitė pareiškėja, buvo nurodyta: „Tipografinių paslaugų teikimas – Spausdinimo ir knygų įrišimo paslaugų subranga pagal darbų sertifikatą“. Prie sąskaitų faktūrų buvo pridėti darbų sertifikatai, kuriuose pateiktas išsamus produkto, kurį subrangovas pagamino pareiškėjai, aprašymas, taip pat važtaraščiai.
 - 5 Pirmojo lygio mokesčių institucija patikrino *a posteriori* pareiškėjos pateiktas pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaracijas ir priėmė keturis sprendimus. Tuose sprendimuose kompetentinga mokesčių institucija nurodė, kad susidarė PVM skirtumas, lygus 56 415 000 forintų (HUF) už 2012 m. antrąjį–ketvirtąjį ketvirčius, 17 882 000 HUF už 2013 m. pirmąjį ketvirtį, 19 409 000 HUF už 2013 m. antrąjį ketvirtį ir 18 999 000 HUF už 2013 m. trečiąjį ketvirtį ir sudarantis mokestinę skolą, todėl ji nustatė mokestinę baudą ir delspinigius.
 - 6 Per patikrinimą pirmojo lygio mokesčių institucija išklaušė pareiškėjos direktorių ir atliko tyrimus, susijusius su grandinėje dalyvaujančiomis įmonėmis. Per šiuos tyrimus ji gavo sutartis dėl subrangos ir turimus įmonių dokumentus bei išklaušė sutikusius kalbėti subrangovų direktorius ir darbuotojus. Be to, jai buvo pateiktos mokesčių deklaracijos ir mokesčių institucijos tvarkomi duomenys, taip pat kitų viešųjų registru duomenys.
 - 7 Mokesčių institucija savo sprendimuose nurodė, kad *SZET Hungary Kft.* ir *Mikron-96 Bt.* buvo pareiškėjos subrangovės *Crew Kft.* subrangovės ir kad savo ruožtu jos naudojos kitų subrangovų paslaugomis.
 - 8 Per susijusį *Crew Kft.* patikrinimą mokesčių institucija nustatė, kad savo patalpose įmonė gamino produktus, kuriuos užsakė pareiškėja, ir po to savo transporto priemonėmis juos patiekė pareiškėjos užsakymo vykdytojams. *Crew Kft.* perleido subrangovams nedaug pareiškėjos užsakymų. Šalys kiekvieną mėnesį buvo informuotos, kad pareiškėja pridėjo minimalią komercinę maržą prie *Crew Kft.* nustatytos kainos.
 - 9 *SZET Hungary Kft.* direktorė anksčiau buvo pareiškėjos direktoriaus sutuoktinė, taip pat tie du asmenys turėjo bendrą komercinę bendrovę. *SZET Hungary Kft.* per subrangovą atliko už *Crew Kft.*, pirma, visus įrišimo darbus ir, antra, visas gamybos užduotis.
 - 10 Buvęs *Ride-Ex Hungary Kft.*, kuri buvo viena iš *SZET Hungary Kft.* direktoriaus paskirtų subrangovų, direktorius nurodė, kad vykdė savininko nurodymus ir kad

jis žinojo apie *SZET Hungary Kft.* ir pažinojo jos direktorių, bet nežinojo apie pareiškėją ir *Crew Kft.*, nepažinojo ir pareiškėjos direktoriaus.

- 11 Tyrimo laikotarpiu banko sandoriai nebuvo vykdomi tarp *Vkobit Kft.* ir *SZET Hungary Kft.*, todėl mokesčių institucija nusprendė, kad *Vikobit Kft.* nevykdė jokios su tipografija susijusios veiklos.
- 12 *Micron-96 Bt.*, kito *Crew Kft.* subrangovo, direktorius visiškai patvirtino pareiškėjos direktoriaus pareiškimus ir nurodė, kad jie buvo pažįstami, nors tuo metu, kai buvo atlikti spausdinimo darbai, *Micron-96 Bt.* subrangovas buvo *R-M Trade Hungary Kft.*
- 13 Veikla, susijusi su spausdinimo veikla, nebuvo nurodyta kaip *R-M Trade Hungary Kft.* veikla, ir neturėdama žmogiškųjų ir materialinių išteklių bendrovė tokios veiklos vykdyti negalėjo.
- 14 Pirmojo lygio mokesčių institucija neabejojo dėl faktinės spaustuvės veiklos pagal nustatytus faktus, tačiau neatsižvelgdama į *Crew Kft.* gautas sąskaitas faktūras pagal subrangos sutartis, ji manė, kad didžiąją dalį spausdinimo darbų, dėl kurių susitarė pastaroji įmonė ir pareiškėja, *Crew Kft.* atliko savo lėšomis, savo darbuotojų pagalba ir savo medžiagomis bei savo patalpose, nes jos subrangovai negalėjo tų darbų atlikti. Taigi *Crew Kft.* gavo sąskaitas faktūras ir klaidingai atskaitė mokesčių už tipografijos paslaugas, kad vėliau sumažintų mokesčių, susijusių su fiktyviomis subrangos sąskaitomis faktūromis, taip apmokestinamieji asmenys paskutinėje sąskaitų faktūrų išrašymo grandinėje *ex profeso* neįvykdė savo prievolių sumokėti PVM. Pasak mokesčių institucijos, pareiškėja turėjo būti privalomai ir objektyviai informuota apie šiuos faktus ir apie *Crew Kft.* sukčiavimą mokesčiais, nes abi bendrovės turėjo tą patį direktorių, registruotą buveinę, padalinį ir buhalterį.
- 15 Mokesčių institucija mano, kad pareiškėja piktnaudžiavo savo kaip apmokestinamojo asmens teisėmis, kai remdamasi gautomis sąskaitomis faktūromis, atskaitė mokesčių, kurio sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nesumokėjo į Valstybės išdą, nors pareiškėja turėjo žinoti, kad atskaitytas PVM nebuvo sumokėtas išdui. Toks elgesys laikomas sunkiu LPGT 2 straipsnio 1 dalyje nustatyto teisių naudojimosi tam tikslui, kuriam jos skirtos, principo pažeidimu, dėl kurio savaime prarandama teisė į PVM atskaitą.
- 16 Mokesčių institucija taip pat nustatė, kad sąskaitų faktūrų, kurias pareiškėja gavo iš *Crew Kft.*, turinys buvo neteisingas, nes tarp šalių nebuvo subrangos santykių, o pareiškėja veikė kaip tarpininkė. Pasak mokesčių institucijos, pareiškėja atliko tarpininkės vaidmenį sandoriuose, nes pareiškėjos direktorius klientus priėmė kaip *Crew Kft.* darbuotojas ir pati *Crew Kft.* įvykdė užsakymus. Pareiškėja ir *Crew Kft.* pagrindinėje sutartyje numatė 0,2 % komisinį mokesčių pareiškėjai. Vis dėlto pareiškėja, išskyrus užsakymų priėmimą, neprišidėjo jokia materialia verte prie darbo. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, mokesčių institucija, vadovaudamasi jai LPGT 1 straipsnio 7 dalimi suteiktais įgaliojimais, perkvalifikavo sutartis pagal jų

turinį ir atitinkamai atsisakė suteikti pareiškėjai teisę į mokesčio atskaitą pagal jos gautas sąskaitas faktūras.

- 17 2017 m. kovo 28 d. sprendimais atsakovė patvirtino pirmojo lygio sprendimus.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 18 Savo skunde pareiškėja teigia, kad atsakovė neįvykdė savo pareigos nustatyti faktus ir įrodinėjimo pareigos, taip pat, kad ji neteisingai įvertino materialinės teisės normas, nes, kadangi buvo laikytasi teisinių sąlygų, pareiškėja turėjo teisę į mokesčio atskaitą. Be to, ji pažymi, kad nors atsakovė pripažino, jog remiantis sąskaitomis faktūromis „ekonominis sandoris įvyko tarp sąskaitoje faktūroje nurodytų šalių“, ji laikėsi nuomonės, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo sukčiavo. Pareiškėja teigia, kad, atvirksčiai, nei sąskaitas faktūras išrašęs asmuo, nei pastarojo gautas sąskaitas faktūras išrašęs asmuo nesukčiavo, ir tvirtina, jog prieš pradėdama ekonominius santykius ji veikė su rūpestingai, kiek tai susiję su šiomis įmonėmis. Pareiškėjos direktoriaus sukurtų santykių sistema apėmė tik minėtas bendroves. Pareiškėja neatliko jokio vaidmens kuriant kitą grandinę, kurią nustatė atsakovė, dalį.
- 19 Pareiškėja taip pat kritikuoja tai, kad atsakovė, viršijusi jai LPGT suteiktus įgaliojimus ir pažeisdama šio įstatymo 1 straipsnio 7 dalį, perkvalifikavo pareiškėjos veiklą ir nusprendė, kad pareiškėja veikė kaip tarpininkė, nes ji, kaip verslininkė, priėmė užsakymus iš savo klientų, ir gavo pelno iš komercinės maržos, lygios jos priimtų užsakymų ir įvykdytų užsakymų kainos skirtumui, todėl subrangos paminėjimas gautose sąskaitose faktūrose nėra patikimas. Be to, pareiškėja nurodo, kad tiekimo grandinė yra dažnai pasitaikantis reiškinys. PVM tikslais prekėms tiekti nebūtinai fizinis jų turėjimas. Vadinasi, tai, kad pareiškėja neturėjo tiesioginio ryšio su užsakytais produktais, nepateisina išvados, jog ji vykdė tik tarpininkės veiklą.
- 20 Pareiškėja ginčija atsakovės tvirtinimą, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta *Crew Kft.* veikla buvo vykdoma be subrangovų, nes atsakovas, nes šį vertinimą atsakovė grindžia tam tikra informacija, gauta iš *Crew Kft.* darbuotojų, kurie vykdė tik dalį gamybos proceso ir ekspertas neišnagrinėjo, ar *Crew Kft.* galėjo suteikti visas paslaugas, todėl mano, kad atsakovė nepagrindė objektyviais faktais vertinimo, jog buvo sukčiaujama mokesčiais.
- 21 Kalbant apie žinojimą apie sukčiavimą mokesčiais, pareiškėja, remdamasi Teisingumo Teismo sprendimais, nurodė, kad per mokesčių procedūrą nepateikta objektyvių įrodymų, jog pareiškėjos direktorius žinojo apie subrangovo subrangovo tapatybę ir veiklą. Atsakovė žinojo, kad subrangovas nevykdys visų sąskaitoje faktūroje nurodytų paslaugų. Ji atliko išsamų apdairumo patikrinimą, susijusį su subranga, apie kurią ji žinojo, t. y. apdairumo, kuris remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimu *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) nėra neribotas, t. y. sąskaitos faktūros gavėjas neprivalo atlikti mokesčių patikrinimo ar tikrinti dalyvių, sudarančių kiekvieną užsakymo

grandinės grandį. Apmokestinamojo asmens žinojimo įrodymas negali būti grindžiamas tuo, kad nebuvo atlikti patikrinimai, kurių jis neprivalėjo atlikti.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 22 Kadangi šioje byloje yra faktiniai elementai, svarbūs siekiant pasinaudoti teise į atskaitą, nurodyti 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 43 ir 44 punktuose, įvykdytos visos materialinės ir formalios teisės į atskaitą atsiradimo ir įgyvendinimo sąlygos. Be to, sprendime nenurodyta, kad pareiškėja pateikė klaidingas deklaracijas arba išdavė neteisėtas sąskaitas faktūras.
- 23 Nacionalinis teismas turi nuspręsti, ar vien dėl to, kad mokesčių institucija nurodė, jog, kiek tai susiję su iki pareiškėjos veikusiais grandinės nariais ir jos subrangovu, paaiškėjo daug aplinkybių, kurios pagal daugumą Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimų negali būti laikomos objektyviomis aplinkybėmis ir kuriomis negalima pateisinti atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą, pateisinama atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, nes sąskaitų faktūrų turinys neįtikina ir dėl to darytina išvada, kad buvo sukčiaujama mokesčiais.
- 24 Nors šios bylos faktinės aplinkybės tiek, kiek jos sudaro reikšmingus faktus, yra tokios pačios kaip faktinės aplinkybės, dėl kurių buvo pateikti prejudiciniai klausimai bylose, kuriose priimtas 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373), 2013 m. gegužės 16 d. Nutartis *Hardimpex* (C-444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartis *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), kiek tai susiję su teisės į PVM atskaitą paisymu, nepaisant šių sprendimų, vis dar yra didelių teisinio aiškinimo neatitikimų, kurie, atrodo, patvirtina, kad valstybės narės praktika, kurios mokesčių institucijos ir nacionaliniai teismai, taikydami minėtus Direktyvos straipsnius nepakeitė, vis dar neatitinka *acte clair* doktrinos, įtvirtintos 1982 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo sprendime *Cilfit ir kt.* (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Kadangi atsakovės taikoma praktika šioje byloje lėmė tai, kad buvo atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, nors įvykdyti materialiniai ir formalūs teisės į PVM atskaitą teisiniai reikalavimai ir buvo imtasi pagrįstai reikalaujamų priemonių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad teisinio aiškinimo problema, kuri yra ginčo dalykas, turi aiškų poveikį sprendimui dėl jo esmės, todėl ji yra reikšminga ir negali būti išspręsta be prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo.
- 26 Remiantis Nutartimi *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) Direktyvos 2006/112 nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad joms prieštarauja tokia nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių administratorius atsisako apmokestinamiesiems asmenims suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio, mokėtino arba sumokėto už jam suteiktas paslaugas, atskaitą, remdamasis tuo, kad su šiomis paslaugomis susijusios sąskaitos faktūros negali būti laikomos

patikimomis, nes jas išrašęs asmuo negalėjo būti tikrasis minėtų paslaugų teikėjas, nebent, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes ir nereikalaujant iš apmokestinamojo asmens atlikti jam nepriklausančių patikrinimų, įrodoma, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog paslaugos susijusios su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu.

- 27 Vadovaujantis mokesčių institucijos sprendimais galima daryti išvadą, kad ji ir toliau nesuteikė pareiškėjai teisės į PVM atskaitą dėl sąskaitų faktūrų turinio neįtikinamumo, būtent dėl faktų, kurie pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus negali būti laikomi objektyviais veiksniais ir nedaro poveikio apmokestinamojo asmens teisei į pirkimo PVM atskaitą; vis dėlto mokesčių institucijos teigimu, pakankamai didelis tokių faktų skaičius pateisina atsisakymą suteikti teisę į PVM atskaitą. Be to, mokesčių institucija nustatė šiuos faktus atlikusi patikrinimą, kurio apmokestinamasis asmuo neprivalo atlikti ir kurio negali atlikti dėl objektyvių aplinkybių.
- 28 Remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl PVM normų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar šio patikrinimo tikslas, išsamumas ir apimtis yra suderinami su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais.
- 29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad mokesčių institucijos teisė perkvalifikuoti sutartis nėra neribota, visų pirma kiek tai susiję su PVM atskaita, ir ja negalima pasinaudoti nustatant, be nustatytųjų Direktyvoje 2006/112, papildomus reikalavimus, kuriais siekiama daugiau, nei mokesčių atskaitos sistema. Todėl jis abejoja, ar tai, kad mokesčių institucija perkvalifikavo pareiškėjos veiklą į tarpininkavimo veiklą, atitinka pagrindinius PVM sistemos principus.
- 30 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas norėtų sužinoti, ar tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo atitinka materialines ir formalias PVM atskaitos sąlygas, būtina, siekiant pagrįsti atsisakymą leisti atlikti šią atskaitą, nurodyti, kas sudaro sukčiavimą mokesčiais, ar pakanka nurodyti grandinės dalyvių padarytus pažeidimus, grandinės dalyvių teiginių trūkumus ir neišsamumą, taip pat pakankamai aplinkybių, dėl kurių, kaip nusprendė Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, negalima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą.
- 31 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, neaišku, ar susiklosčius pirmiau aprašytoms aplinkybėms, tai, kad paslauga teikiama sukuriant grandinę, kurioje yra arba buvo asmeninis ar organizacinis ryšys tarp apmokestinamojo asmens ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens arba tarp kai kurių grandinės narių, gali būti svarbu ir dėl to savaime sudaryti mokesčių slėpimą. Be to, taip pat neaišku, ar siekis sukurti grandinę kitais nei mokesčių tikslais yra sukčiavimas mokesčiais, nes tokios grandinės sukūrimas turi įtakos PVM sumai, nes jo suma bus didesnė dėl grandinės ypatybių. Taip pat reikėtų išaiškinti, ar mokesčių institucija veikia teisėtai, kai atlikdama vertinimą ji neatsižvelgia į PVM sistemos tikslą arba į tai,

kad mokėtina PVM suma taip pat didėja, kai didėja sumos, siejamos su PVM atskaita.

- 32 Be to, kyla klausimas, ar mokesčių institucijos praktika atitinka teisės normose įtvirtintą įrodinėjimo pareigą, kai reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų faktus taip išsamiai, jog tai yra nesuderinama su ekonominės veiklos sandorių vykdymo terminu, ir tai yra objektyviai neįmanoma dėl kitų priežasčių, o savo ruožtu ši institucija nuodugniai netiria aplinkybių, kurios lemia grandinės sukūrimą.
- 33 Visais užduodamais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas siekia išaiškinti, ar mokesčių institucijos reikalaujamų įrodymų (kaip sąlygos pasinaudoti teise į PVM atskaitą) apimtis ir išsamumas (*Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) taip pat mano, kad tokia praktika yra teisėta)) atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, yra susijusi su reikšmingais faktais ir šie reikalavimai yra būtini bei proporcingi, t. y. jais nesiekama daugiau, nei nustatyta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose, visų pirma turint omenyje tai, kad mokesčių institucija kritikuoja pareiškėją dėl įrodymų trūkumo per mokestinę procedūrą, ir ne tik atima teisę į PVM atskaitą, bet ir paskiria jai mokestinę baudą.
- 34 Vadinasi, kadangi atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą negrindžiamas objektyviais faktais, kurie yra pagrįstai ir tiesiogiai susiję su ekonominiu sandoriu, mokesčių institucija automatiškai atsisako leisti pasinaudoti šia teise dėl piktnaudžiavimo, organizacinių ar asmeninių santykių ir sutarties perkvalifikavimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, mokesčių institucija, priešingai nei numatyta Direktyvoje 2006/112 ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, apmokestinamiesiems asmenims perkelia ne tik savo įrodinėjimo pareigą, bet ir pažeidžia mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principus.
- 35 Jeigu būtų paisoma praktikos, pagrįstos argumentais, kurie prieštarauja 2016 m. lapkričio 10 d. Nutarčiai *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), nenagrinėjant subjektyvių požymių, kurie įtvirtinti PVM įstatyme ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose (ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba būdamas pagrįstai apdairus turėjo žinoti [apie pažeidimą]), Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje ir 178 straipsnio a punkte bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose, visų pirma Vengrijos byloje, įtvirtinta teisė atskaityti PVM netektų savo turinio.