

**Byla C-610/19**

**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)

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

2019 m. liepos 5 d.

**Pareiškėja:**

*Viko Fővilalkozó Kft.*

**Atsakovė:**

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

**Pagrindinės bylos dalykas**

Skundas dėl nacionalinės mokesčių institucijos atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą remiantis tuo, kad be sąskaitų faktūrų, ši institucija prašė daugiau įrodymų nei reikalaujama pagal Sąjungos teisę, o jų nepateikus, sandorius kvalifikavo kaip „fiktyvius“.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto, siejant juos su tos pačios direktyvos 220 straipsnio a punktu ir 226 straipsniu, mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principų ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio išaiškinimas.

## Prejudiciniai klausimai

1. Ar nacionalinis teisinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos, jei yra tenkinami materialiniai teisės į atskaitą reikalavimai, nepakanka vien turėti sąskaitos faktūros, kurios turinys atitinka 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnio reikalavimus, o tam, kad teisėtai įgyvendintų savo teisę į mokesčio atskaitą pagal aptariamą sąskaitą faktūrą, apmokestinamasis asmuo turi turėti papildomus dokumentinius įrodymus, kurie ne tik turi atitikti Direktyvos 2006/112 nuostatas, bet ir atitikti nacionalinės teisės aktų dėl buhalterinės apskaitos principus ir specialias nuostatas patvirtinamųjų dokumentų srityje, pagal kuriuos reikalaujama, kad kiekvienas sandorių grandinės narys fiksuotų ir kartu pateiktų išsamią informaciją apie ekonominį sandorį, kuris pagrindžiamas tais patvirtinamaisiais dokumentais, yra suderinami su Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktu ir 178 straipsnio a punktu, siejamais su tos pačios direktyvos 220 straipsnio a punktu ir 226 straipsniu, ir su veiksmingumo principu?
2. Ar nacionalinis teisinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos vykdam grandininį sandorį, neatsižvelgiant į jokias kitas aplinkybes, vien dėl to, kad sandoris yra toks, kiekvienas iš grandinės narių privalo tikrinti jų vykdomo ekonominio sandorio elementus ir padaryti iš šio tikrinimo išvadas apie kitą apmokestinamąjį asmenį, veikiantį kitoje grandinės stadijoje, ir atsisakoma suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę [į PVM atskaitą] vien dėl to, kad grandinės sukūrimas, nors tai nedraudžiama pagal nacionalinę teisę, nebuvo pagrįstas ekonominiu požiūriu, yra suderinami su Direktyvos 2006/112 nuostatomis [dėl PVM atskaitos] ir su mokesčių neutralumo bei veiksmingumo principais? Ar šiomis aplinkybėmis grandininio sandorio atveju kai nagrinėjamos objektyvios aplinkybės, kurios galėtų pateisinti atsisakymą suteikti teisę [į PVM atskaitą], nustatant ir vertinant įrodymų, kuriais grindžiamas atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą, reikšmingumą ir įrodomąją galią, gali būti taikomos tik Direktyvos 2006/112 ir nacionalinės teisės nuostatos dėl atskaitos kaip materialinės normos, kuriose nurodytos faktinės aplinkybės, svarbios nustatant faktinį pagrindą, ar taip pat turi būti taikomos atitinkamos valstybės narės nuostatos buhalterinės apskaitos srityje, kaip specialiosios normos?
3. Ar nacionalinis teisinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos atsisakoma suteikti teisę [į PVM atskaitą] apmokestinamajam asmeniui, kuris naudoja prekes savo apmokestinamiesiems sandoriams valstybėje narėje, kurioje jis įvykdo tuos sandorius, ir kuris turi Direktyvą 2006/112 atitinkančią sąskaitą faktūrą, remiantis tuo, kad jis nežino visų kitų grandinės narių įvykdyto [sandorio] elementų, arba aplinkybėmis, kurios susijusios su grandinės nariais, veikiančiais anksčiau nei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, ir kurioms apmokestinamasis asmuo negalėjo daryti jokios įtakos dėl ne su juo susijusių priežasčių, ir pasinaudoti teise į [PVM atskaitą] taikomas reikalavimas, kad apmokestinamasis asmuo, remdamasis pagrįstai jo turimomis priemonėmis,

įgyvendintų bendrą tikrinimo pareigą, kuri turi būti vykdoma ne tik sudarant sutartį, bet ir ją vykdant bei įvykdžius, yra suderinami su Direktyvos 2006/112 nuostatomis [dėl PVM atskaitos] ir su mokesčių neutralumo bei veiksmingumo principais? Ar šiuo atveju apmokestinamasis asmuo privalo susilaikyti nuo pasinaudojimo teise [į PVM atskaitą], kai dėl kažkokio sąskaitoje faktūroje nurodyto ekonominio sandorio elemento jau sudarius sutartį, ją vykdant arba įvykdžius paaiškėja pažeidimas arba jis sužino apie aplinkybę, dėl kurios atsisakoma suteikti teisę [į PVM atskaitą] pagal mokesčių institucijos praktiką?

4. Atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 nuostatas [dėl PVM atskaitos] ir veiksmingumo principą, ar mokesčių institucija turi išsamiai nurodyti kas sudaro sukčiavimą mokesčiais? Ar pagrįsta tai, kad mokesčių institucija mano, jog grandinės narių klaidos ir pažeidimai, neturintys pagrįsto priežastinio ryšio su teise į [PVM atskaitą], yra įrodymai, kad sukčiauta mokesčiais, kuo remiantis, atsižvelgiant į tai, jog dėl šių klaidų ir pažeidimų sąskaitos faktūros turinys pasirodo esąs mažai tikėtinas, darytina išvada, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą mokesčiais? Sukčiavimo mokesčiais atveju, ar pateisinama tai, kad apmokestinamasis asmuo privalo atlikti pirmiau nurodytos apimties ir išsamumo patikrinimą, ar vis dėlto šia pareiga viršijami veiksmingumo principo reikalavimai?
5. Ar sankcija, kurią sudaro atsisakymas suteikti teisę [į PVM atskaitą] ir įpareigojimas sumokėti mokesstinę baudą, lygią 200 % mokesčio skirtumo, yra proporcinga, kai tiesiogiai dėl apmokestinamojo asmens teisės [į PVM atskaitą] nebuvo prarasta jokių išdo lėšų? Ar reikia įvertinti kurios nors iš *az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Bendrasis mokesčių administravimo įstatymas XCII; toliau – BMAI) 170 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje nurodytų aplinkybių buvimą, kai apmokestinamasis asmuo pateikė mokesčių institucijai savo turimus dokumentus ir į mokesčių deklaraciją įtraukė savo išrašytas sąskaitas faktūras?
6. Jei iš pateiktų atsakymų į prejudicinius klausimus matyti, kad nacionalinės teisės aiškinimas po bylos, kurioje priimta 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartis *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), ir remiantis šia byla taikoma praktika yra nesuderinami su Direktyvos 2006/112 nuostatomis [dėl PVM atskaitos] ir atsižvelgiant į tai, kad pirmosios instancijos teismas negali pateikti prašymo priimti prejudicinį sprendimą kiekvienoje byloje, ar remiantis Pagrindinių teisių chartijos 47 straipsniu galima teigti, kad apmokestinamųjų asmenų teisė pareikšti ieškinį teisme dėl nuostolių ir žalos atlyginimo užtikrina jų tame straipsnyje įtvirtintą teisę į veiksmingą teisminę gynybą ir nešališką teismą? Ar šiomis aplinkybėmis reikia aiškinti taip, kad byloje *Signum Alfa Sped* priimtos nutarties formos pasirinkimas reiškia, jog klausimas jau yra išspręstas Bendrijos teisėje ir išaiškintas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ir kad todėl jis yra akivaizdus, ar, jeigu pradėtas naujas procesas, tai reiškia, jog klausimas liko neviseiškai

aiškus ir dėl to vis dar reikia kreiptis į Teisingumo Teismą, kad jis priimtų prejudicinį sprendimą?

### **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 straipsnio a punktas ir 226 straipsnis.

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis.

### **Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos**

BMAĮ 2 straipsnio 1 dalis, 97 straipsnio 4 ir 6 dalys, 170 straipsnio 1 dalis ir 171 straipsnio 1 ir 2 dalys.

*Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas CXXVII, – PVM įstatymas) 27 straipsnio 1 dalis, 26 straipsnis, 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; toliau – Apskaitos įstatymas), 1 straipsnis, 15 straipsnio 3 dalis ir 166 straipsnio 1 ir 2 dalys.

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

- 1 Pagrindinę pareiškėjos veiklą sudaro didmeninė prekyba saldainiais ir konditerijos gaminiais. Bendrovė turi padalinį Tisafeldvare. Šiame padalinyje taip pat įsteigta bendrovė *Nikus Kft*. Abi bendrovės valdo tas pats direktorius. *Nikus Kft* gamina konditerijos gaminius, kuriuos pareiškėja supakuoja, paruošia, sandėliuoja ir parduoda.
- 2 2012 m. kovo 20 d. pareiškėja sudarė tiekimo sutartį su *Freest Kft*. dėl dešimties pakavimo įrenginių ir vieno pripildymo įrenginio. Sutartyje buvo numatyta galimybė sudaryti subrangos sutartį, jeigu būtų būtina.
- 3 2012 m. gegužės 21 d. pareiškėja sudarė tiekimo sutartį su *Freest Kft*. dėl šešių pakavimo įrenginių ir vieno automatinio pakavimo į maišelius įrenginio patiekimo pareiškėjos padaliniui. Kaip susitarta sutartyse, pareiškėja pasinaudojo teise atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM) pagal kiekvieną iš dviejų sąskaitų faktūrų, kurias išrašė *Freest Kft*. Pagal sutarčių sąlygas pareiškėjai parduotus įrenginius bendrovė *Freest Kft*. įsigijo iš *SPDC Kft.*, kuri savo ruožtu juos įsigijo iš *Free-Gold Kft*.

- 4 Pirmojo lygio mokesčių institucija patikrino pareiškėjos 2012 m. antrojo ir ketvirtojo ketvirčių bei 2013 m. pirmojo ketvirčio PVM deklaracijas. 2013 m. liepos 11 d. mokesčių institucija atliko patikrinimą vietoje pareiškėjos patalpose. Remiantis po patikrinimo parengta ataskaita, šiose patalpose buvo įrenginiai, dėl kurių buvo pasinaudota teise į atskaitą.
- 5 Po patikrinimo pirmojo lygio mokesčių institucija dviejuose sprendimuose nustatė, kad yra pareiškėjai tenkantis 8 020 000,00 [HUF] PVM skirtumas, susijęs su 2012 m. antru ir ketvirtu ketvirčiais, ir 13 257 000,00 HUF (HUF) PVM skirtumas, susijęs su 2013 m. pirmu ketvirčiu, ir nurodė, kad šios sumos skirstomos į dvi dalis: viena susijusi su nepagrįstu pirkimo mokesčio išieškojimu, kita – su mokesčine skola, už kurią mokesčių institucija skyrė mokesčinę baudą ir apskaičiavo delspinigius.
- 6 Sprendimų motyvuose buvo teigiama, kad kaip sąskaitų faktūrų, pagrindžiančių PVM atskaitą, priedus, pareiškėja pateikė *Freest Kft.* parengtą kainų atskaitą, vežimo sutartis ir užsakymą, taip pat dokumentus, susijusius su įrenginių perdavimu ir priėmimu bei įrenginių naudojimo instrukcijas. Pagal perdavimo dokumentus *Freest Kft.* perdavė pareiškėjai juose nurodytus įrenginius. Pareiškėja pavedė *Freest Kft.* įsigyti įrenginius, žinodama, kad pastaroji nėra tiesioginė tokių įrenginių gamintoja, todėl bus būtina pasitelkti įvairius subrangovus. Direktorius užsitikrino, kad tai buvo aktyvi bendrovė.
- 7 Per patikrinimus mokesčių institucija taip pat nustatė, kad iš neatitikimų tarp sąskaitose faktūrose nurodytų šalių matyti, jog ekonominis sandoris negalėjo būti įvykdytas, nes pareiškėja įsigijo įrenginių, kuriuos ji galėjo įsigyti pati savarankiškai ir kurių subrangovas neturėjo, ir kad gamybos įmonė negalėjo jų įsigyti ar gaminti, nes neturėjo reikalingų medžiagų ir žmogiškųjų išteklių. Pasak mokesčių institucijos, iš sąskaitų faktūrų nėra aiški įrenginių kilmė, o sandorio tikslas – pagrįsti sąskaitose faktūrose nurodytų nežinomos kilmės įrenginių kilmę, siekiant išvengti *Free-Gold Kft.*, kuri yra prekybos grandinės pagrindas, prievolės sumokėti mokesčių, ir sudaryti sąlygas, kad pareiškėjai atsirastų teisė į atskaitą. Tuo tikslu sąskaitoje faktūroje nurodytos šalys minimaliai pakėlė kainas, kad pareiškėja galėtų atskaityti didžiausią galimą PVM sumą remdamasi nepatikimais įrodymais ir kad *Free-Gold Kft.* netektų mokesčio už prekes našta. Kadangi šie įrenginiai buvo pareiškėjos patalpose, mokesčių institucija laikėsi nuomonės, kad ji tam tikru būdu juos įsigijo iš nežinomo asmens ir kad dėl šios priežasties sandoris nebuvo sudarytas tarp sąskaitoje faktūroje nurodytų asmenų ir joje nurodytu būdu ir kad pareiškėja žinojo apie tai. Remdamasi tuo, kas išdėstyta, ir vadovaudamasi BMAĮ 1 straipsnio 7 dalimi ir 2 straipsnio 1 dalimi, mokesčių institucija nusprendė, kad *Freest Kft.* savo teisėmis nesinaudojo tam, kam jos skirtos, tačiau ji vykdė savo veiklą, siekdama vienintelio tikslo – perkelti mokesčių pažeidžiant taisykles ir apeidama mokesčių nuostatas, antraip dėl tokios veiklos nebūtų atsiradę pareiškėjai teisiniai padariniai (mokesčio atskaita). Todėl ji atsisakė suteikti pareiškėjai teisę į PVM atskaitą.

- 8 Antrojo lygio mokesčių institucija patvirtino vieną iš pirmojo lygio mokesčių institucijos sprendimų ir iš dalies pakeitė antrąjį iš šių sprendimų, ištaisydama apmokestinamojo asmens mokestinės skolos sumą ir mokestinę baudą bei delspinigius už šią skolą.
- 9 Pareiškėja pateikė skundą *Fővirosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Sostinės administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) dėl šių sprendimų.

### **Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 10 Pareiškėja savo skunde ginčija atsakovės nustatytus faktus ir remiantis jais pastarosios padarytas išvadas. Pagrįsdama savo poziciją pareiškėja teigia, kad atsakovė, remdamasis tikimybe, o ne atitinkamais faktais ar įrodymais, atliko faktų vertinimą. Pareiškėjos teigimu, reikšmingas faktas yra tas, kad ji užsakė į sąskaitas faktūras įtrauktus įrenginius, jog padidintų savo pajėgumus, ir kad prieš sudarydama sutartį ji paprašė išrašo iš prekybos registro ir bendrovės parašo modelio, kad užsitikrintų, jog bendrovė yra apmokestinama ir yra aktyvi. Sutartyje buvo numatyta, kad įmonė gali pasitelkti subrangovus, kad galėtų ją įvykdyti. Pareiškėja nežinojo subrangovų tapatybės iki sutarties įvykdymo momento. Pareiškėja pradėjo naudoti įrenginius ir juos toliau naudoja ir šiuo metu. Kiek tai susiję su sutarties vykdymu, įmonė išrašė sąskaitas faktūras pagal taisykles, kurių atitiktį pripažino pati atsakovė, nes jose buvo nurodytas pridėtinės vertės mokestis, kurį pareiškėja nurodė ketvirčio PVM deklaracijoje, ir pareiškėja teisėtai susigrąžino pirkimo mokesčio sumą, nes buvo įvykdytos materialinės ir teisinės sąlygos. Mokesčių institucija nepateikė jokių įrodymų, kuriais paneigtų šiuos faktus, padarė klaidingas išvadas dėl įrenginių prieinamumo, vežimo ir finansavimo, kurias pagrindė tariamais faktų neatitikimais. Priešingai, nei tvirtina atsakovė, su įmone buvo sudaryta sutartis ne dėl įrenginių pagaminimo, bet dėl jų tiekimo, todėl nebuvo svarbu, ar pati įmonė juos gamino, ar pasitelkė trečiąją šalį, kad galėtų tai padaryti. Todėl argumentas, kad įmonė neturėjo žmogiškųjų ir materialinių išteklių, ir išvada, kad sandorio tikslas buvo suteikti pareiškėjai teisę į atskaitą, sudaryti įmonei sąlygas apeiti mokesčius įsipareigojimus ir patvirtinti nežinomos kilmės įrenginių kilmę, buvo nepagrįsta. Vykdydama sandorį pareiškėja elgėsi apdariai ir sąžiningai; net tik pateikti dokumentai, bet ir patys įrenginiai įrodo, kad įvykdytas sandoris yra realus. Pareiškėjos nuomone, sąskaitos faktūros atitinka pirmiau minėtus teisės normų reikalavimus ir pareiškėja naudoja įsigytas prekes apmokestinamiesiems sandoriams, todėl tenkinamos visos sąlygos, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą. Pareiškėja remiasi Direktyvos 2006/112 nuostatomis ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija ir pažymi, kad neatsižvelgdama į jos apdairų elgesį ir įrodytą sąžiningumą atsakovė neteisėtai nustatė, kad ji atsako už ekonominius sandorius, kuriuos sudarė su pareiškėja nesusiję asmenys. Pareiškėja mano, kad mokesčių institucijos praktika, kai baudžiami visi grandinės mokesčių mokėtojai dėl vieno iš prekių tiekimo arba paslaugų teikimo grandinės dalyvių pažeidimo, dėl kurios iš jos atimama teisė į atskaitą ir kuri iš esmės grindžiama objektyvios atsakomybės principu, prieštarauja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijai.

- 11 Pareiškėja priekaištuoja atsakovei, kad ji ne tik neteisėtai nesuteikė teisės į atskaitą, bet ir be jokio pagrindo skyrė 200 % baudžiamojo pobūdžio baudą, nors nenustatyta, jog mokesstinė skola buvo susijusi su pajamų slėpimu arba patvirtinamųjų dokumentų, apskaitos knygų ar įrašų klastojimu arba sunaikinimu.
- 12 Atsakovė tvirtina, kad skundas turėtų būti atmestas ir toliau palaiko savo sprendime nurodytus vertinimus. Atsakovė neneigia, kad pareiškėja turėjo formalius reikalavimus atitinkančią sąskaitą faktūrą, tačiau teigia, kad sąskaitoje faktūroje nurodytas ekonominis sandoris neįvyko, nes bendrovės, dalyvavusios grandinėje prieš bendrovę, išrašiusią sąskaitą faktūrą, ir dar anksčiau dalyvavusių bendrovių teiginiai buvo prieštaringi. Atsakovė teigia, kad mokesčių institucija visada tikisi, kad apmokestinamieji asmenys elgsis apdairiai, ir kad tais atvejais, kai vykdamas sandorį paaiškėja, kad apmokestinamasis asmuo nežino, kas yra tiekėjas, tas apmokestinamasis asmuo privalo dėti visas pastangas, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo pateiktų prekes arba suteiktų paslaugas ir nepriimtų šio įvykdymo iš jokio kito asmens, ir jis gali teisėtai reikalauti atskaityti PVM, jei važtaraštis ir šalių pareiškimai sutampa.

#### **Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindų santrauka**

- 13 Dviejose minėtose bylose priimtais teismo sprendimais *Fővárosi Köziggatási és Munkaügyi Bíróság* (Sostinės administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) iš dalies pakeitė atsakovės sprendimus, kurie buvo apskūsti, ir panaikino mokesstinį skirtumą bei baudą ir su juo susijusius delspinigius.
- 14 Remdamasis Direktyvos 2006/112 nuostatomis, susijusiomis su PVM atskaita, šis teismas nusprendė, kad šio ginčo atveju teisei į šio mokesčio atskaitą buvo svarbu tai, kad pareiškėja pridėjo sąskaitas faktūras, kurios buvo patikrintos, ir jų išrašymą bei įvykdymą patvirtinančius dokumentus. Teismas taip pat nusprendė, kad tai, jog įrenginiai buvo pristatyti, nebuvo ginčijama.
- 15 Remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija *Fővárosi Köziggatási és Munkaügyi Bíróság* (Sostinės administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė, kad atsakovė tikrino ir nesvarbius faktus ir padarė klaidingą išvadą, kad pareiškėjos ir *Freest Kft.* sudarytas ekonominis sandoris buvo fiktyvus. Kadangi pareiškėja nebuvo sutarčių šalis, pagal kurias buvo įsigyti įrenginiai, nurodyti sąskaitose faktūrose, ji negalėjo būti laikoma atsakinga už šių įrenginių įsigijimą ir tiekimą. Šis teismas nurodė, kad įrodymų rinkimas turi būti grindžiamas objektyviais pagrindais, ir kad tuo požiūriu tai, jog šių bendrovių direktoriai po kelerių metų (po faktų susiklostymo) atsimenta faktus, kurie buvo oficialiai patvirtinti atitinkamuose dokumentuose, negali būti laikomi objektyviais pagrindais, atitinkančiais Europos Sąjungos Teisingumo Teismo nustatytas sąlygas, susijusias su šiais įrodymais. Mokesčių institucija veikė neteisėtai, kai neatsižvelgė į dokumentus ir kitus faktus, kurie patvirtina, kad įvykdytas ekonominis sandoris, ir ypač buvo rimtas pažeidimas tai, jog nebuvo atsižvelgta į fakto, kad įrenginiai buvo pareiškėjos patalpose, svarbą. Dėl to mokesčių

institucija suklydo, kai nusprendė, kad nebuvo sąskaitoje faktūroje nurodyto ekonominio sandorio, susijusio su įrenginiais, ir kad sąskaitų faktūrų turinys buvo nepatikimas, ir kai dėl šios priežasties neteisingai atsisakė suteikti pareiškėjai teisę į PVM atskaitą. Šis teismas nurodė, kad pažeisdama PVM įstatymo ir Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su teisės į atskaitą sąlygomis, atsakovė taip pat nenurodė, kokį sandorį, skirtą išvengti mokesčio, vykdant dalyvavo pareiškėja.

- 16 Dėl galimybės šiuo atveju taikyti Apskaitos įstatymo nuostatas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas, remdamasis tuo, kas buvo nustatyta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje, kurioje buvo priimta 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartis *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), pareiškė, kad teisei į PVM atskaitą taikyti nėra svarbu tai, kad sąskaitų faktūrų turinys, vertinamas pagal Apskaitos įstatymo nuostatas, neįtikina.
- 17 *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) dviejose bylose panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimus ir nurodė teismui pradėti procesą iš naujo bei priimti naujus sprendimus.
- 18 Remdamasis ankstesniais sprendimais dėl sandorių grandinių, *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) nusprendė, kad atsakovė turėjo atlikti tyrimą, apimančią visą grandinę, kad galėtų atskirti kiekvienos sutarties turinio tikrumą ir galimą ketinimą nemokėti mokesčio. Grandininio sandorio atveju mokesčių institucija ne tik turi teisę, bet ir privalo atlikti tikrinamo apmokestinamojo asmens ir, be to, kitų grandinės dalyvių patikrinimą. Vadinasi, teismui tikrinant teisėtumą nagrinėjamas sandoris negali būti pašalintas iš ekonominių santykių grandinės; nurodytuose Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose taip pat atsižvelgiant į visą grandinę buvo nagrinėjama asmens, kuris naudojasi teise į atskaitą, padėtis.
- 19 *Kúria* nuomone (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija), siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nepakanka pateikti sąskaitą faktūrą, atitinkančią formalius reikalavimus, nes svarbu, kad egzistuotų ir tikras ekonominis sandoris. Vertinant ekonominio sandorio, susijusio su naudojimusi teise į PVM atskaitą, faktinį buvimą vadovaujamosi Apskaitos įstatymo 15 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto realios situacijos, palyginti su tariama situacija, viršenybės principu. Kaip nurodė Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo sprendimuose, objektyvios aplinkybės, kurios turi būti nagrinėjamos, gali būti tik faktai, kurie gali būti laikomi iš tikrųjų įvykusiais, įrodytais ir nustatytais trečiųjų asmenų. Jei taip nebūtų, vien išrašius kiekvieną sąskaitą faktūrą atsirastų galimybė atskaityti PVM. *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) pabrėžė, kad atsižvelgiant į 2016 m. lapkričio 10 d. Nutarties *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) 43 ir 44 punktus šia nutartimi nebuvo pakeista tvarka, kurios reikia laikytis, kai naudojamosi teise į atskaitą remiantis įvykusiais ekonominiais sandoriais.
- 20 Iš sprendimų dėl peržiūros galima daryti išvadą, kad per administracinę mokesčių procedūrą mokesčių institucijai atliekant patikrinimą vietoje, ji, remdamasi



oficialiu dokumentu, kuriame buvo patvirtintas faktas, nustatė, kad pareiškėja pradėjo naudoti sąskaitoje faktūroje nurodytus įrenginius ir kad tie įrenginiai tebenaudojami toje vietoje, ir kad ta sąskaita faktūra, kuri yra oficialiai nepriekaištinga, ir kitais dokumentais neįrodyta, jog buvo įvykdytas pareiškėjos sąskaitose faktūrose nurodytas ekonominis sandoris. Be to, dėl priemonių, kurių pagrindais buvo galima tikėtis iš pareiškėjos, pažymėtina, kad atsakovė nelaikė pakankamais pareiškėjos veiksmy, kurių ji ėmėsi siekdama įsitikinti, jog buvo kalbama apie aktyvią įmonę, ir kurie sudarė tai, kad ji išnagrino prekybos registro įrašą apie savo partnerę ir paprašė prieš sudarydama sutartį pateikti bendrovės parašo pavyzdį, todėl laikėsi nuomonės, kad pareiškėja turėjo atlikti visus būtinus veiksmus, siekdama įsitikinti, kad kita sutarties šalis įvykdys tiekimą pagal atsakovės reikalavimus, antraip pasinaudojimas teise į PVM atskaitą nebus teisėtas.

- 21 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ši byla yra susijusi su Direktyvos 2006/112 nuostatų PVM atskaitos srityje, siejamų su mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principais, išaiškinimu. Šiuo klausimu Europos Sąjungos Teisingumo Teismas įvairiuose savo sprendimuose išaiškino Direktyvos 2006/112 straipsnius ir PVM sistemos pagrindinius principus; vis dėlto, kalbant apie naudojimąsi teise į PVM atskaitą, 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, nustatytos 1982 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo sprendime *Cilfit ir kt.* (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Nors šios bylos faktinės aplinkybės tiek, kiek jos sudaro reikšmingus faktus, yra tokios pačios kaip faktinės aplinkybės, dėl kurių buvo pateikti prašymai priimti prejudicinius sprendimus 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), mokesčių institucija, nepaisydama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimų, toliau nesuteikia apmokestinamiesiems asmenims teisės į PVM atskaitą, remdamasi tuo, kad sąskaitų faktūrų turinys neįtikina, ir iš šio fakto automatiškai kildina sukčiavimą mokesčiais ir tai, kad apie tai būtinai žinojo apmokestinamasis asmuo, kuris siekia pasinaudoti savo teise į mokesčio atskaitą, ir tai tikrai žinojo, nes priėmė neįtikinamą sąskaitą faktūrą.
- 23 Šioje byloje iškeltas teisinio aiškinimo klausimas turi aiškų poveikį sprendimui dėl jo esmės, nes teismų besiskiriantys sprendimai iš esmės, kurie, kaip ir mokesčių institucijos sprendimų atveju, yra pagrįsti Direktyvos 2006/112 nuostatomis ir Sąjungos sprendimuose, priimtuose Vengrijos bylose remiantis šiuo nuostatų aiškinimu, išdėstytais argumentais. Vadinas, iškelti klausimai yra svarbūs nagrinėjant bylą, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

- 24 Kadangi *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija), nepaisant priešingų pozicijų, nemanė, kad reikia pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pirmosios instancijos teismas turi tai padaryti. Kilus abejonių, pirmosios instancijos teismas gali būti atsietas nuo pareigos pradėti naują procesą tik tuo atveju, kai Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims sprendimą dėl šios bylos. Todėl dabartinės sudėties pirmosios instancijos teismas, nepaisydamas to, kad pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą kitoje byloje ir pateikė panašius klausimus remdamasis panašiais faktais bei nurodė sustabdyti keletą nagrinėjamų bylų, negali nuspręsti sustabdyti šio proceso pagal Civilinio proceso kodekso 275 straipsnio 5 dalį, tačiau turi pateikti atskirą prašymą Europos Sąjungos Teisingumo Teismui priimti prejudicinį sprendimą.
- 25 Atsižvelgiant į minėtuose Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose ir nutartyse išdėstytą poziciją, iš naujo kyla klausimas, ar aiškinimo praktika, kurią mokesčių institucija ir *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) aiškiai pateikė savo ataskaitoje ir sprendimuose, kuriuos jie priėmė, prieštarauja Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte pripažintai teisės į pirkimo mokesčio atskaitą, kuri yra neatskiriama PVM sistemos dalis ir kuri paprastai negali būti ribojama, tikslui ir ar toks aiškinimas atitinka šios direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatytas sąlygas, susijusias su mokesčio atskaita, ir ja laikomasi mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principų.
- 26 Šioje byloje atitinkami faktiniai elementai pateikiami siekiant pasinaudoti teise į atskaitą, kaip nustatyta 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 43 ir 44 punktuose, kad būtų 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.
- 27 Iš 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 45 punkto matyti, kad galima nesuteikti teisės į atskaitą tik pirmiau aprašytu atveju, kai mokesčių institucija, remdamasi objektyviais įrodymais, įrodo, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog tas sandoris buvo susijęs su tiekėjo ar kito ankstesnio ūkio subjekto sukčiavimu.
- 28 Vadinasi, iš sprendimų galima daryti išvadą, kad mokesčių institucija, remdamasi PVM įstatyme ir Apskaitos įstatyme nustatyta realios situacijos, palyginti su tariama situacija, viršenybės principu bei specialiais patvirtinamiesiems dokumentams taikomais reikalavimais atsisakė pareiškėjai suteikti teisę į PVM atskaitą dėl faktų, kurie, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimais, neturi įtakos teisei į apmokestinamojo asmens sumokėto pirkimo PVM atskaitą, nes tai yra faktai, kurie negali būti laikomi objektyviomis aplinkybėmis, iš esmės nenurodžius, kas sudarė sukčiavimą mokesčiais, atsižvelgiant į priemones, kurių pagrįstai buvo galima tikėtis iš apmokestinamojo asmens.

- 29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas teiraujasi, ar nacionalinę praktiką, pagal kurią nustatytos sąlygos teisei į PVM atskaitą pasinaudoti, kurios yra papildomos, palyginti su informacija, kuri turi būti būtinai nurodyta sąskaitoje faktūroje, ir PVM įstatymo 127 straipsnio 1 dalyje pavartojus žodžių junginį „kad įrodytų, jog sandoris buvo įvykdytas“, susiejus Apskaitos įstatymo nuostatas su apmokestinamuoju momentu bei nustatius sąlygą, kad formaliai teisingos sąskaitos faktūros nepakankama siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nes būtina, kad apmokestinamasis asmuo be sąskaitos faktūros taip pat turėtų kitų dokumentų, galima laikyti Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje išvardytų turinio sąlygų, kurias turi atitikti tos direktyvos 220 straipsnio 1 dalyje nurodytos sąskaitos faktūros, kuriomis remiantis taikoma PVM atskaita, prieštaraujančiu Direktyvai 2006/112 išplėtimu.
- 30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nurodo, kad šioje byloje priežastis, dėl kurios priimti skirtingi sprendimai, yra ne tik skirtingas Sąjungos teisės aiškinimas, bet ir skirtingas dokumentų, kaip įrodymų, ir objektyvių faktų, kuriuos turi patvirtinti tie dokumentai, vertinimas, kurį nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atlikti pagal vidaus teisės procesines taisykles.
- 31 Pagal suformuotą Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kadangi nėra Sąjungos normų dėl naudojimosi teise į PVM atskaitą procedūrinių aspektų, pagal procesinės autonomijos principą jos turi būti įtvirtintos kiekvienos valstybės narės teisės sistemoje su sąlyga, kad jos nebūtų mažiau palankios nei taisyklės, reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų netaptų praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti Sąjungos teisės suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) (2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05 – C-225/05, EU:C:2007:318, 28 punktas).
- 32 Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo, įrodymų vertinimas yra susijęs su Sąjungos teise įvairiais teisės aspektais. Pirma, vertinant reikšmingus faktus ir įrodymus negalima neatsižvelgti į Sąjungos teisės normas, nes jose apibrėžiami elementai, kurie yra svarbūs nagrinėjant teisę į PVM atskaitą. Be to, pagal nacionalines procesines taisykles nustatyta nacionalinė teismų praktika turi atitikti Sąjungos teisėje ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pagal tą teisę nustatytus principus, pavyzdžiui, mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principus, pagal kuriuos nacionalinės institucijos ir teismai vertina įrodymus, ir dėl atsižvelgimo į aplinkybes, kurios nėra svarbios atliekant šį vertinimą, negali tapti visiškai arba pernelyg sudėtinga pasinaudoti teisėmis, kurios suteikiamos pagal Sąjungos teisę. Šiomis aplinkybėmis, kad galėtų įvertinti įrodymus pagal Sąjungos teisę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, jog būtina nurodyti gaires, pagal kurias apibrėžiama faktinių aplinkybių, į kurias gali būti atsižvelgiama, sritis ir gaires siekiant nustatyti, kurie įrodymai yra svarbūs.
- 33 Remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl PVM normų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar *Kúria*

(Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) ir mokesčių institucijos reikalavimas dėl įrodymų išsamumo ir apimtys yra suderinamas su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais.

- 34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas išreiškia susirūpinimą dėl to, kad grandininio sandorio atveju pagrindinė mokesčių institucijos patikrinimo paskirtis ir priemonių, kurių pagrindai galima tikėtis, tikslas turėtų būti kiekvieno grandinės dalyvių vykdomos ekonominės veiklos elemento atkūrimas. Be to, jam kyla klausimų ir dėl to, kad, vadovaujantis 2016 m. lapkričio 10 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo nutartimi *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), šis patikrinimas neabejotinai ir iš esmės apima ekonominio sandorio elementų nagrinėjimą, ir dėl to, kad dėl bet kokios su šiais elementais susijusios klaidos automatiškai padaroma išvada, kad apmokestinamasis asmuo žino, jog jis dalyvauja sukčiaujant mokesčiais. Ryšys tarp ekonominio sandorio ir žinojimo apie sukčiavimą mokesčiais yra nustatomas remiantis tomis pačiomis objektyviomis aplinkybėmis, kurias mokesčių institucija jau yra nurodžiusi vertinant ekonominį sandorį ir dėl kurių Teisingumo Teismas nusprendė, kad jos negali būti pagrindas [atsisakyti] suteikti teisę į PVM atskaitą.
- 35 Visais teikiamais 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 per mokesstinę procedūrą mokesčių institucija mano, jog pareiškėjai trūksta įrodymų, ir ne tik atima teisę į PVM atskaitą, bet ir paskiria jai mokesstinę baudą.
- 36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad nors 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 61 punkte nurodytos tikrinimo priemonės nėra privalomos ir iš apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujamos tik kai tai pateisinama dėl aplinkybių, šiuo atveju mokesčių institucija nenurodo aplinkybių, kurios pateisintų tai, kodėl reikalaujama iš pareiškėjos išsamesnio patikrinimo, nes ji rėmėsi prieš pareiškėją vien faktu, kad sandoris buvo grandininis (tai buvo pagrindinis sandorio požymis), ir pareikalavo – grasindama atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą –, jog pareiškėja, siekdama įrodyti savo sąžiningumą, turėjo atlikti patikrinimus, kurie visais aspektais viršijo tai, kas nurodyta 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 61 punkte.
- 37 Taigi, kadangi mokesčių institucija ketina ir toliau atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą remdamasi objektyviais faktais, kurie pagrindai ir tiesiogiai susiję su ekonominiu sandoriu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad ši institucija, priešingai nei nurodyta pirmiau minėtose

Direktyvos 2006/112 nuostatose ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, apmokestinamiesiems asmenims perkelia savo pareigą atlikti patikrinimus ir taip pažeidžia mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principus.

- 38 Jeigu būtų paisoma praktikos, pagrįstos argumentais, kurie prieštarauja 2016 m. lapkričio 10 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 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 ar 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 netenka savo turinio.
- 39 Savo penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas teiraujasi, ar proporcingumo principas turi būti aiškinamas taip, kad tais atvejais, kai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, yra proporcinga taikyti 200 % mokesčio skirtumo, kuris lygus atskaityto PVM sumai, mokestinę baudą, kai pareiškėja pateikė mokesčių institucijai visus jos turimus dokumentus ir atsižvelgiant į tai, kad, anot Europos Sąjungos Teisingumo Teismo, tai, kad grandinėje iki apmokestinamojo asmens veikę asmenys nemoka PVM, neturi reikšmės atsisakant suteikti teisę į PVM atskaitą, kai mokesčių institucija nepatyrė pajamų nuostolių dėl atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą, nes pareiškėja ir tie asmenys, kurie sudarė PVM grandinę, sumokėjo arba deklaravo PVM už įvykdytą sandorį grandinėje, ir mokesčių institucija pareiškėjos atveju pripažino, kad sumokėjimas arba deklaravimas yra teisėti, jeigu buvo išrašyta sąskaita faktūra.
- 40 Paskutiniu klausimu, pateiktu tuo atveju, jei atsižvelgiant į skirtingą teismų aiškinimą ir praktiką, valstybės narės aiškinimas ir praktika būtų nesuderinami su PVM nuostatomis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas prašo nurodyti, ar apmokestinamieji asmenys gali remtis veiksminga teismine apsauga, ir ar ta apsauga yra tinkama, atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį, taip pat į tai, kad, nepaisant įpareigojimo pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą, visais atvejais nėra galimybės prašyti priimti prejudicinį sprendimą.