

Byla C-643/20

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

Gavimo data:

2020 m. lapkričio 30 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Veszprémi Törvényszék (Vesprėmo teismas, Vengrija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. lapkričio 23 d.

Pareiškėja:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

Kita administracinio proceso šalis:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija,
Vengrija)

Pagrindinės bylos dalykas

Administracinė byla dėl mokesčio administravimo

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pirma, [2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM arba mokestis)] 90 straipsnio 1 ir 2 dalių aiškinimas, atsižvelgiant į atitinkamą Teisingumo Teismo jurisprudenciją ir veiksmingumo bei lygiavertiškumo principus, siekiant visų pirma nustatyti, nuo kada valstybės narės gali skaičiuoti senaties terminą PVM, susijusiam su beviltiškomis skolomis, grąžinti.

Antra, Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 ir 2 dalių bei 273 straipsnio aiškinimas, atsižvelgiant į minėtą jurisprudenciją ir PVM veiksmingumo, lygiavertiškumo ir neutralumo principus, siekiant visų pirma nustatyti, ar pagal šią jurisprudenciją ir šiuos principus draudžiama valstybės narės praktika, pagal

kurią: i) viena vertus, tikimasi, kad apmokestinamieji asmenys imsisi reikalingu veiksmų atsiskaitymams užtikrinti, siekdami susigrąžinti su beviltiškais skolomis susijusį PVM; ii) kita vertus, jei paslaugų gavėjas neatsiskaito, bendrovė paslaugų teikėja privalo nedelsdama nutraukti paslaugų teikimą, nes priešingu atveju ji negalės susigrąžinti su beviltiškais skolomis susijusio PVM.

Trečia, Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 ir 2 dalių bei 273 straipsnio ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 15–17 straipsnių aiškinimas, atsižvelgiant į pirma minėtą jurisprudenciją ir principus, siekiant konkrečiai nustatyti, ar pagal šią jurisprudenciją ir šiuos principus draudžiamos visos ankstesnės jokio teisinio pagrindo neturinčios sąlygos dėl PVM grąžinimo, nustatytos priėmus Teisingumo Teismo nutartį *Porr Építési Kft.* (C-292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901), jei apmokestinamieji asmenys apie tą nutartį nežinojo.

Teisinis pagrindas: SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio 1 ir 2 dalys turi būti aiškinamos (atsižvelgiant, be kita ko, į Sprendimą *Enzo Di Maura* [C-246/16] ir Nutartį *Porr Építési Kft.* [C-292/19]) ir pagrindinius Sąjungos veiksmingumo ir lygiavertiškumo principus taip, kad valstybės narės negali nustatyti, jog senaties terminas PVM, susijusiam su beviltiškais skolomis, susigrąžinti pradedamas skaičiuoti prieš skolas, kuria grindžiamas grąžintinas PVM, tampant beviltiška?
2. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 273 straipsnis turi būti aiškinami (atsižvelgiant, be kita ko, į Sprendimą *Enzo Di Maura* [C-246/16] ir Nutartį *Porr Építési Kft.* [C-292/19]) ir pagrindinius Sąjungos veiksmingumo ir lygiavertiškumo principus, [taip pat] mokesčio neutralumo principą, taip, kad draudžiama valstybės narės praktika, pagal kurią grąžinant su beviltiška skola susijusį PVM, iš apmokestinamojo asmens tikimasi, kad jis ne tik susigrąžins tokią skolą per likvidavimo procedūrą, bet ir imsisi kitų priemonių skolas atgauti, nes to reikalaujama siekiant susigrąžinti PVM?
3. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 273 straipsnis turi būti aiškinami (atsižvelgiant, be kita ko, į Sprendimą *Enzo Di Maura* [C-246/16] ir Nutartį *Porr Építési Kft.* [C-292/19]) ir pagrindinius Sąjungos teisės veiksmingumo ir lygiavertiškumo principus, [taip pat] mokesčio neutralumo principą, taip, kad [draudžiama] valstybės narės praktika, pagal kurią neįvykdžius pareigos sumokėti bendrovė paslaugų teikėja privalo nedelsdama nutraukti paslaugų teikimą, nes to nepadarius ir toliau teikiant paslaugas, tokia bendrovė taip pat negalės reikalauti grąžinti su

beviltiškomis skolomis susijusį PVM, nepaisant to, kad šios skolos tik vėliau taps beviltiškomis?

4. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 273 straipsnis bei Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 15–17 straipsniai turi būti aiškinami (atsižvelgiant, be kita ko, į Sprendimą *Enzo Di Maura* [C-246/16] ir Nutartį [C-292/19]) ir pagrindinius Sąjungos veiksmingumo ir lygiavertiškumo principus, [taip pat] mokesčio neutralumo principą, taip, kad priėmus Nutartį *Porr Építési Kft* pagal [šias nuostatas ir šiuos principus draudžiamą] valstybės narės institucijoms, atsakingoms už teisės laikymosi užtikrinimą, be jokio teisinio pagrindo nustatyti antrajame, trečiajame ir ketvirtajame klausimuose nurodytas sąlygas, nes šios sąlygos nebuvo aiškios apmokestinamajam asmeniui prieš skoloms tampant beviltiškomis?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

- Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (OL C 326, 2012, p. 391) 15–17 straipsniai.
- 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 90 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 273 straipsnis.
- Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, be kita ko: 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887); 2019 m. spalio 24 d. Nutartis *Porr Építési Kft.* (C-292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901); 2020 m. birželio 21 d. Sprendimas *SCT d.d* (C-146/19, EU:C:2020:464); 2014 m. birželio 5 d. Sprendimas *Kone ir kt.* (C-557/12, EU:C:2014:1317); 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Álmos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328); 2020 m. spalio 15 d. Sprendimas *E.* (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas) (C-335/19, EU:C:2020:829) ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimas *Cogeco Communications* (C-637/17, EU:C:2019:263).
- Byla *FGSZ* (C-507/20, nagrinėjama Teisingumo Teisme).

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

- *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių administravimo, toliau – ankstesnis Mokesčių administravimo įstatymas) 4 straipsnio 3 dalies b punktas ir 164 straipsnio 1, 2, 2a ir 3 dalys.
- *Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CL dėl mokesčių administravimo, toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) 1 straipsnis, 6 straipsnio 3 dalies b punktas, 65 straipsnio 1 dalis, 196 straipsnio 1–

6 dalys, 202 straipsnio 1 ir 2 dalys, 209 straipsnio 1 dalis ir 271 straipsnio 2 ir 7 dalys.

– *Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CLI dėl mokesčių administratoriaus, toliau – Mokesčių administratoriaus įstatymas) 137 straipsnis ir 139 straipsnio 1 ir 2 dalys.

– *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII, toliau – PVM įstatymas) 55 straipsnio 1 ir 2 dalys, 56 straipsnis, 58 straipsnio 1 dalis ir 77 straipsnio 1–10 dalys.

– *Az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet* (2017 m. gruodžio 28 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 465 dėl mokesstinės administracinės procedūros taisyklių patvirtinimo, toliau – Mokesstinės procedūros nuostatai) 78 straipsnio 1 dalis.

– *A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (1996 m. Įstatymas Nr. LXXXI dėl pelno ir dividendų mokesčio, toliau – Pelno mokesčio įstatymas) 4 straipsnio 23 dalis.

– *A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* (2000 m. Apskaitos įstatymas Nr. C) 3 straipsnio 4 dalies 10 punktas.

Trumpas bylos aplinkybių ir proceso pristatymas

- 1 Pareiškėja yra PVM mokėtojų grupės (toliau – apmokestinamųjų asmenų grupė) narė ir jai atstovauja. *Energott* grupė yra Vengrijos energetikos sektoriuje įsteigta operatorė, teikianti viešąsias paslaugas gyventojams (pavyzdžiui, geriamojo vandens ir karšto vandens tiekimo, elektros energijos gamybos, centrinio šildymo ir sanitarijos bei komunalines paslaugas). Be kitų komercinių bendrovių, grupei priklauso ir *D-ÉG Zrt.*, ji yra susijusi įmonė, kaip tai suprantama pagal Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 23 dalį.
- 2 Dauguma pareiškėjos komercinių partnerių yra tiesiogiai ar netiesiogiai savivaldybei priklausančios bendrovės, kurioms *Energott* grupė teikė teisės aktuose numatytas paslaugas; pagal juos nebuvo galima nutraukti šių paslaugų teikimo, jei už jas neatsiskaitoma. Nuo 2007 m. balandžio mėn. iki 2016 m. gruodžio mėn. pareiškėja, apmokestinamųjų asmenų grupė, septyniems skolininkams išrašė sąskaitas faktūras už nuo 2007 m. balandžio mėn. iki 2016 m. gruodžio mėn. suteiktas paslaugas; apmokestinamųjų sandorių sudarymo laikotarpiu šie skolininkai turėjo galiojantį mokesčių mokėtojo kodą ir jiems nebuvo pradėta bankroto ar likvidavimo procedūra, taip pat jie nebuvo likviduoti teismo sprendimu.
- 3 Bendrovės skolininkės sąskaitų faktūrų neapmokėjo; dvi iš jų buvo likviduotos, viena buvo likviduota teismo sprendimu, o trims, t. y. *Dél-Mezőföldi Víziközmű*

Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőmű ir *D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt.*, buvo pradėta likvidavimo procedūra. Nors per likvidavimo procedūrą buvo pranešta apie šiuos neapmokėtus reikalavimus visoms trims bendrovėms; daugelis jų nebuvo (arba iš esmės nebuvo) įvykdyti, nesant pakankamai turto, todėl šie reikalavimai tapo beviltiškomis skolomis.

- 4 Pareiškėja apskaičiavo ir deklaravo mokėtiną mokestį už mokestinius laikotarpius, remiantis suteiktas paslaugas patvirtinančių sąskaitų faktūrų išrašymo datomis. Pateiktos deklaracijos yra mokesčių administratoriaus žinioje.
- 5 Remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 196 straipsniu, 2019 m. gruodžio 31 d. pareiškėja *Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága* (Fejėro apskrities mokesčių ir muitų direkcija, Vengrija; toliau – pirmosios pakopos mokesčių administratorius) pateikė prašymą grąžinti 76 565 379 forintų sumą, atitinkančią sumokėtą PVM ir nurodytą sąskaitose faktūrose, išrašytose dėl skolų, kurios vėliau tapo beviltiškomis (su mokėtinomis palūkanomis). Bendrovė savo prašymą grindė Teisingumo Teismo sprendimu *Di Maura* (C-246/16) ir Nutartimi *Porr Építési Kft.* (C-292/19). Ji taip pat paprašė savo iniciatyva apskaičiuoti palūkanas už grąžintiną PVM, nes jo mokėjimo terminas pasibaigė anksčiau, nei mokesčio suma buvo faktiškai sumokėta.
- 6 2020 m. vasario 13 d. sprendimu pirmosios pakopos mokesčių administratorius iš dalies patenkino šį prašymą. Savo sprendimo motyvuose jis nurodė, kad penkerių metų senaties terminas baigėsi 2018 m. gruodžio 31 d.
- 7 Remiantis šiais motyvais, senaties terminą reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo, galiojusio termino pradžios momentu, nuostatos. Teisės apskaičiuoti PVM senaties terminas skaičiuojamas nuo mokesčio deklaracijos pateikimo dienos (deklaracijos nepateikus – nuo deklaracijos pateikimo termino pabaigos), atsižvelgiant į kiekvienos sąskaitos faktūros datą arba, kai pateikiamos patikslintos deklaracijos dėl skirtumo apmokestinamojo asmens naudai, – į šių deklaracijų pateikimo dieną.
- 8 Kadangi pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendime nurodytos sąskaitos faktūros buvo išrašytos nuo 2007 m. balandžio mėn. iki 2013 m. lapkričio mėn., paskutinė (mėnesinė) PVM deklaracija su naujausia sąskaita faktūra buvo pateikta (arba turėjo būti pateikta) 2013 m. gruodžio 31 d., o senaties terminas pasibaigė 2018 m. gruodžio 31 d. Dėl su šiomis sąskaitomis faktūromis susijusių deklaracijų reikia pažymėti, kad apmokestinamasis asmuo jų nepatiksino jo mokestinėms prievolėms sumažėjus, todėl senaties termino pabaiga nepasikeitė. Galima prašyti grąžinti PVM už sumą, jei teisės į mokesčio apskaičiavimą senaties terminas nebuvo pasibaigęs 2019 m. spalio 24 d., kai buvo priimta Teisingumo Teismo nutartis byloje *Porr Építési Kft.* Taigi pirmosios pakopos mokesčių administratorius konstatavo, kad teisės apskaičiuoti jo sprendime nurodytą PVM sumą (iš viso 73 208 755 forintų) senaties terminas jau buvo pasibaigęs.

- 9 Be to, dėl 2 882 736 forintų PVM sąskaitos faktūros pirmosios pakopos mokesčių administratorius konstatavo, kad siekdamas jos apmokėjimo, apmokestinamasis asmuo tinkamai nepasinaudojo teise, todėl jo prašymas dėl šios sumos taip pat buvo atmestas.
- 10 Pirmosios pakopos mokesčių administratorius iš esmės išnagrinėjo sąskaitas faktūras, dėl kurių teisės apskaičiuoti mokestį senaties terminas nebuvo pasibaigęs, ir konstatavo, kad galimybės susigrąžinti šiose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM galutinai nebeliko. Vis dėlto, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsniu, šis mokesčių administratorius konstatavo (dėl bendrovės *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* ir *D ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt.* išrašytų sąskaitų faktūrų), kad apmokestinamasis asmuo neįrodė, jog ėmėsi visų būtinų priemonių savo skoloms susigrąžinti, ir tinkamai nepasinaudojo teise, todėl apmokestinamojo asmens prašymą grąžinti 3 356 625 forintų PVM sumą taip pat atmetė.
- 11 Vis dėlto pirmosios instancijos mokesčių administratorius konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę susigrąžinti 473 889 forintų PVM permoką, atitinkančią bendrovei *Dél Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft* išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 12 Pareiškėja dėl šio sprendimo pateikė administracinį skundą.
- 13 Antrosios pakopos mokesčių administratorius išnagrinėjo šį administracinį skundą ir 2020 m. balandžio 3 d. sprendimu patvirtino ginčijamą sprendimą (toliau – antrosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimas).
- 14 Šio sprendimo motyvuose jis nurodė, kad pagal Teisingumo Teismo nutartį byloje *Porr Építési Kft.* valstybė narė privalo leisti sumažinti pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę, jei apmokestinamasis asmuo gali įrodyti, kad skolininkės skola jam tapo beviltiška.
- 15 Jis nusprendė, kad apmokestinamosios vertės sumažinimas yra teisiškai susijęs su apmokestinamajam asmeniui tenkančia pareiga sumokėti mokestį ir tai atitinka teisės aktų nuostatas, todėl senaties terminui pasibaigus, biudžetinę paramą reglamentuojančios nuostatos nebetaikomos.
- 16 Be to, antrosios pakopos mokesčių administratorius rėmėsi Mokestinės procedūros nuostatų 78 straipsnio 1 dalimi, suteikiančia teisę mokesčių administratoriui atlikti patikrinimus per teisės apskaičiuoti mokestį senaties terminą. Taigi, kadangi senaties terminas jau yra pasibaigęs, nėra galimybių nustatyti nei teisinio sandorio apimties, nei patikrinti, ar iš tiesų nebuvo galimybių susigrąžinti skolų; taip pat nėra galimybių patikrinti nemokumo ar likvidavimo procedūros laikotarpio.
- 17 Dėl nurodyto laikotarpio nėra galimybės nagrinėti mokesčio grąžinimo sąlygų, todėl prašymas jį grąžinti pateikiant prašymą ar papildomą deklaraciją yra nepagrįstas. Todėl, antrosios pakopos mokesčių administratoriaus nuomone,

apmokestinamojo asmens argumentas, kad senaties terminas skaičiuojamas nuo to momento, kai skola tampa beviltiška, yra nepagrįstas.

- 18 Reikia pažymėti, kad pirmosios pakopos mokesčių administratorius netaikė 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojusių PVM įstatymo nuostatų.
- 19 Antrosios pakopos mokesčių administratorius iš esmės išnagrinėjo sąskaitas faktūras, kurioms senaties terminas nebuvo taikomas. Šiuo klausimu atlikdamas tyrimą jis pirmiausia patikrino, ar apmokestinamasis asmuo įrodė, kad skolos tapo beviltiškomis. Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo įrodė, kad skolų susigrąžinti neįmanoma, tačiau nesiėmė visų galimų priemonių tam, kad jo prekybos partneris padengtų skolą arba, kai apmokestinamasis asmuo, nepaisant mokėjimų nevykdymo, nenutraukė komercinių santykių, nepagrįstai tikėdamasis, kad skolos bus padengtos, antrosios pakopos mokesčių administratorius patvirtino, kad pirmosios pakopos mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė pareiškėjai grąžinti PVM. Šiomis aplinkybėmis jis pažymėjo, kad apmokestinamasis asmuo negalėjo perleisti iš biudžeto padengti numatomų pasekmių, kurias sukels jo atsisakymas imtis priemonių.

Antrosios pakopos mokesčių administratorius pridūrė, kad Teisingumo Teismo nutartis byloje *Porr Építési Kft.* apmokestinamajam asmeniui garantuoja galimybę iš mokesčių administratoriaus susigrąžinti nepagrįstai į valstybės biudžetą sumokėtą PVM. Vis dėlto pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo privalo sumažinti apmokestinamąją vertę valstybių narių nustatytais sąlygomis, taigi šia Sąjungos teisės nuostata valstybei narei suteikiama diskrecija nustatyti apmokestinamosios vertės sumažinimo sąlygas ir formalumus. Taigi valstybės narės mokesčių administratorius gali nagrinėti, ar apmokestinamasis asmuo ėmėsi visų galimų priemonių tam, kad jo skola netaptų beviltiška. Kadangi apmokestinamasis asmuo šiuo atžvilgiu elgėsi pasyviai, nėra pagrindo pripažinti, kad nagrinėjamu atveju buvo pažeisti veiksmingumo, proporcingumo ir mokesčio neutralumo principai.

- 20 Per antrosios pakopos mokesčių administratoriaus vykdomą procedūrą šis administratorius konstatavo, kiek tai susiję su dviem pareiškėjos prekybos partneriams išrašytais, tačiau nesumokėtais sąskaitomis faktūromis, kad šios sąskaitose faktūrose nėra nurodytos paslaugos, kurios gali būti susijusios su viešųjų paslaugų vykdymu, todėl pareiškėja teisiškai neprivalėjo nei jų teikti, nei tęsti jų teikimą prekybos partneriams už jas neatsiskaičius. Be to, jis pažymėjo, kad pareiškėja nepateikė mokėjimo nurodymų savo prekybos partneriams, nors ji galėjo tai padaryti net ir turėdama teisinę pareigą teikti paslaugas.
- 21 Vadovaujantis *a 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet* [2012 m. birželio 4 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 112/2012] Vengrijos vyriausybė paskyrė *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* itin strategiškai svarbiu ūkio subjektu ir nuo 2012 m. birželio 29 d. leido jam laikinai nevykdyti mokėjimų. Nuo 2012 m. vasario 23 d. apmokestinamasis asmuo buvo *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* savininkas, todėl žinojo apie šios įmonės veiklą ir finansinę padėtį. Be to, kadangi

skolininkė buvo ilgametė bendrovės klientė, pareiškėja puikiai žinojo, kad ši dažnai neatsiskaitydavo už suteiktas paslaugas. Todėl apmokestinamasis asmuo galėjo nutraukti paslaugų teikimą, nes prieš mokėjimų sustabdymą jis neturėjo jokios pareigos jas teikti.

- 22 Vis dėlto prieš pradėdant likvidavimo procedūras pareiškėja šių prekybos partnerių atžvilgiu nesiėmė jokių priemonių tam, kad skolos netaptų beviltiškomis, todėl pirmosios pakopos mokesčių administratorius pagrįstai atmetė jos prašymą.
- 23 Pareiškėja užginčijo šiuos sprendimus, pareikšdama administracinį skundą, kuriuo prašė juos pripažinti neteisėtais ir negaliojančiais.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 24 Pareiškėja teigia, kad teisė susigrąžinti PVM atsiranda dėl negalėjimo atgauti skolas (tai taip pat patvirtina Teisingumo Teismo nutartis byloje *Porr Építési Kft.*), todėl šios teisės senaties terminas, remiantis specialia Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje nustatyta taisykle, prasideda paskutinę metų, kuriais skolos tampa beviltiškomis, dieną (nagrinėjamu atveju – 2019 m. gruodžio 31 d.), o ne apmokestinamojo sandorio sudarymo momentu.
- 25 Pareiškėjos teigimu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aiškiai matyti, kad pateikiant prašymą grąžinti mokesť Vengrija, veikdama neteisėtai, į savo teisės sistemą dar nebuvo tinkamai perkėlus PVM direktyvos 90 straipsnio, nes ji visiškai atmetė bet kokią galimybę *a posteriori* sumažinti su beviltiškomis skolomis susijusio PVM apmokestinamąją vertę, nors Teisingumo Teismas pripažino, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta išimtis nėra taikytina su tokiomis skolomis susijusiam PVM.
- 26 Pareiškėja remiasi prielaida, kad senaties terminas negalėjo prasidėti iki atsirandant teisei susigrąžinti PVM, t. y. iki pareiškėjos konkrečios teisės susigrąžinti mokesť atsiradimo momento.
- 27 Ji taip pat pažymi, kad atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo struktūrą, taisyklės dėl biudžetinės paramos taikomos Sąjungos teise grindžiamam mokesčio grąžinimui (taip pat ir tokio grąžinimo senaties terminui).
- 28 Anot pareiškėjos, jeigu tokiam grąžinimui būtų taikomos griežtesnės sąlygos, nei numatytos šiuose teisės aktuose, tai reikštų Sąjungos teisės proporcingumo, mokesčio neutralumo ir veiksmingumo principų pažeidimą.
- 29 Pareiškėja teigia, kad pateikdama prašymą grąžinti PVM, negalėjusi remtis PVM įstatymo 77 straipsniu, siekdama *a posteriori* sumažinti apmokestinamąją vertę, nes Vengrijos teiseje tokios galimybės dar nebuvo numatyta. Taigi, prašydama grąžinti sumokėtą PVM, pareiškėja galėjo remtis tik Sąjungos teise. Dėl šios

priežasties toks prašymas gražinti grindžiamas ne PVM įstatymo, o tiesiogiai Sąjungos teisės nuostatomis, t. y. PVM direktyvos 90 straipsniu, ir jam taikoma speciali ankstesnio Mokesčių administravimo įstatymo 124/C straipsnyje ir naujojo Mokesčių administravimo įstatymo 196 straipsnyje numatyta procedūra.

- 30 Pareiškėja sutinka su kita administracinio proceso šalimi dėl to, kad mokesčio gražinimui bendrai taikomos senaties taisyklės nėra taikomos specialioje Mokesčių administravimo įstatymo 196 straipsnyje nustatytoje procedūroje, todėl netaikomas ir šio įstatymo 202 straipsnio 1 dalies antras sakiny, kuriame reglamentuojama senatis, ir kuriame numatyta, kad senaties terminas pasinaudoti tam tikra teise skaičiuojamas nuo atitinkamos teisės atsiradimo momento.
- 31 Pareiškėjos manymu, logiška, jog jos teisė susigrąžinti PVM negali atsirasti anksčiau, nei skola, kuria ji grindžiama, tampa beviltiška. Dėl šios priežasties pareiškėja ginčija ne pačią galimybę taikyti senaties terminą, bet tai, kaip kita administracinio proceso šalis jį taikė, nes tai pažeidžia nurodytas Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas ir turi neigiamą poveikį Sąjungos teisės veiksmingumui.
- 32 Pareiškėja teigia, kad reikalavimas tinkamai pasinaudoti teise pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas gali būti pažeistas tik sudarius tokį teisinį sandorį, kuriuo siekiama apeiti mokesčių teisės ar savivaldybės potvarkių nuostatas. Šiuo atveju nėra jokių mokesčių teisės nuostatų, kuriomis pareiškėja būtų siekusi nukrypti nuo savo socialinio vaidmens. Ji teigia, kad visos nustatytos PVM gražinimo sąlygos priklauso nuo laisvo vertinimo ir neturi jokio teisinio pagrindo.
- 33 Pareiškėja teigia, kad jai negali būti inkriminuojami veiksmai, kuriais siekiama apeiti mokesčių teisės aktus; priešingai, ji sumokėjo PVM pagal taikytiną mokesčių įstatymą, taip pat ir PVM, susijusį su už suteiktas paslaugas išrašytais, tačiau vėliau neapmokėtais sąskaitomis faktūromis.
- 34 Pareiškėja laikosi nuomonės, kad kitos administracinio proceso šalies praktika, kai ji PVM gražinimo tikslais nagrinėja sąlygas, kurios nėra pagrįstos nei bendrosiomis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, nei Teisingumo Teismo jurisprudencija šioje srityje, yra klaidinga.
- 35 Pareiškėja mano, kad iš esmės nagrinėjant su aptariamomis sąskaitomis faktūromis susijusio PVM gražinimo sąlygas galima atsizvelgti tik į Teisingumo Teismo jurisprudenciją ir bendrąsias Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas dėl šio mokesčio gražinimo, o ne į 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojusias PVM įstatymo nuostatas.
- 36 Pareiškėja remiasi Teisingumo Teismo sprendimu byloje *SCT d.d* ir teigia, kad šioje byloje ji atliko daugiau, nei, Teisingumo Teismo teigimu, buvo galima iš jos tikėtis skoloms susigrąžinti, nes ji pranešė apie turimus skolinius reikalavimus per likvidavimo procedūrą, tačiau šie reikalavimai nebuvo (arba iš esmės nebuvo) patenkinti.

- 37 Atsiliepime į skundą kita administracinio proceso šalis prašo skundą atmesti ir palikti galioti ginčijamo sprendimo motyvuose išdėstyta teisinę poziciją.
- 38 Kita administracinio proceso šalis pažymi, kad bendrasis penkerių metų senaties terminas yra skaičiuojamas nuo apmokestinamojo sandorio sudarymo; šis momentas yra iš anksto nustatytas ir šalims žinomas, ir skatina tiek teikti paslaugas pagal sutarties nuostatas, tiek ir imtis priemonių atlyginimui gauti, o vėlesni įvykiai neturi nei teigiamos, nei neigiamos įtakos mokestinėms apmokestinamojo asmens prievolėms.
- 39 Pasak pareiškėjos, per mokesčių administratoriaus (kitos administracinio proceso šalies) vykdomą procedūrą pastarasis nagrinėja tik reikalavimą tinkamai pasinaudoti teise tiek, kiek tai susiję su PVM direktyvos 273 straipsnio tikslais. Tinkamam PVM surinkimui užtikrinti būtina, kad apmokestinamasis asmuo (kaip mokesčio rinkėjas) laiku imtųsi tinkamų priemonių šiam tikslui pasiekti ir mokestinių pajamų praradimo rizikai išvengti.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 40 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jo nagrinėjamam ginčui išspręsti reikia išaiškinti Sąjungos teisę, konkrečiai – PVM direktyvos 90 straipsnio 1 ir 2 dalis.
- 41 Pareiškėjos teisė susigrąžinti mokesčių grindžiama PVM direktyvos (t. y. Sąjungos teisės šaltinio), kurios Vengrijos teisės aktų leidėjas tinkamai neperkėlė į vidaus teisės sistemą, 90 straipsniu. Tiek iš PVM direktyvos 90 straipsnio, tiek iš jam skirtos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Vengrijos teisės aktų leidėjas turėjo sudaryti galimybę grąžinti su beviltiškais skolomis susijusį PVM.
- 42 Pareiškėja taip pat išreiškė nuomonę, kad kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą būtina; šiuo klausimu ji rėmėsi veiksmingumo principu, pagal kurį, jos nuomone, mokesčių administratoriui draudžiama nustatyti teisės susigrąžinti PVM senaties termino pradžią, jei šios teisės dar nėra.
- 43 Lygiavertiškumo principas svarbus ir nagrinėjamu atveju, nes nacionalinis mokesčių administratorius Sąjungos teise grindžiamiems prašymams grąžinti PVM taiko griežtesnę tvarką nei mokesčio grąžinimui kitais atvejais.
- 44 Pareiškėja taip pat nurodė, kad nors atsakyti į klausimą dėl senaties būtina, tačiau vien to nepakanka, nes kitos administracinio proceso šalies sprendimu pareiškėjos prašymas buvo iš dalies atmestas, remiantis papildomomis sąlygomis dėl reikalavimo tinkamai pasinaudoti teise.
- 45 Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad PVM direktyvos 90 straipsnis yra taikomas tiesiogiai, t. y. asmenys gali juo laisvai remtis valstybių narių teismuose, siekdami apginti savo teises.

- 46 Taigi šioje byloje pateiktu prejudiciniu klausimu Teisingumo Teismo prašoma ne išaiškinti Vengrijos teisėje numatytas senaties taisykles, o išnagrinėti PVM direktyvos 90 straipsnio taikymą, atsižvelgiant į du Sąjungos teisės principus, t. y. i) veiksmingumo principą, ir ii) lygiavertiškumo principą. Nors Teisingumo Teismas dar neturėjo progos nagrinėti nacionalinės senaties sistemos ir Sąjungos teise pagrįstų teisių dėl beviltiškų skolų sąsajos, vis dėlto jis yra pasisakęs dėl kitų Sąjungos teisėje suteiktų teisių.
- 47 Šioje byloje kyla klausimas, ar, remiantis Vengrijos teisės senaties institutu, pareiškėjai gali būti atsisakyta *a posteriori* pagal PVM direktyvos 90 straipsnį sumažinti apmokestinamąją vertę (vadinasi, ir mokėtiną mokesį), tuo pagrindu, kad pagal mokesčių administratoriaus praktiką senaties terminas prasideda, kai apmokestinamieji asmenys negali numatyti nei to, kad skolų susigrąžinti bus neįmanoma, nei iš to išplaukiančios teisės į mokesčio grąžinimą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas mano, kad sprendžiant nagrinėjamą ginčą, svarbu atsakyti į klausimą, ar, nesant nacionalinės teisės nuostatų, valstybės narės mokesčių administratoriaus praktikoje leidžiama *a posteriori* numatyti formalias sąlygas, siekiant pasinaudoti teise į PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą, t. y. nustatyti visas sąlygas, būtinas pasinaudoti šia teise.
- 48 Pareiškėjos teigimu, šis klausimas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dar nebuvo nagrinėjamas. Šiuo metu nagrinėjama byla FGSZ yra susijusi su pagrindiniais proporcingumo, mokesčio neutralumo ir veiksmingumo principais, tačiau skiriasi nuo nagrinėjamo atvejo faktinėmis aplinkybėmis, nes toje byloje nėra nagrinėjamos visos sąlygos dėl reikalavimo tinkamai pasinaudoti teise, todėl joje taip pat negali būti keliamas klausimas dėl lygiavertiškumo principo.