

Byla C-726/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. lapkričio 28 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Curtea de Apel București (Rumunija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. rugsėjo 16 d.

Apeliantė (pareiškėja pirmojoje instancijoje):

SC Arcomet Towercranes SRL

Kitos apeliacinio proceso šalys (atsakovės pirmojoje instancijoje):

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
(Bukarešto viešųjų finansų generalinis direktoratas)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București
(Bukarešto vidutinių apmokestinamųjų asmenų mokesčių administratorius)

Pagrindinės bylos dalykas

Apeliacinis skundas dėl *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) sprendimo atmesti *SC Arcomet Towercranes SRL* (toliau – pareiškėja) skundą dėl sprendimo atmesti skundą, pateiktą dėl pranešimo apie perskaičiuotą papildomą mokestį – 437 705 Rumunijos lėjų (toliau – RON) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir 222 917 RON susijusių netesybų (delspinigių ir baudų), panaikinimo iš dalies, taip pat dėl pranešimo apie šių mokesčių prievolių perskaičiavimą ir mokesčio patikrinimo akto, kuriuo grindžiamas pranešimas apie perskaičiuotą mokestį, panaikinimo iš dalies. Pareiškėja taip pat prašo atleisti ją nuo dviejų ginčijamų sumų mokėjimo ir pripažinti jos teisę į 84 973 RON sumos susigrąžinimą bei užtikrinti faktinį šios sumos grąžinimą.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašoma pagal SESV 267 straipsnį išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 168 ir 178 straipsnius.

Prejudiciniai klausimai

1) Ar Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad bendrovės (pagrindinės bendrovės) asocijuotajai bendrovei (veiklą vykdančiai bendrovei) išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodyta suma, lygi sumai, kuri reikalinga veiklą vykdančios bendrovės pelnui priderinti prie vykdomos veiklos ir prisiimtos rizikos, pagal EBPO sandorių kainodaros gairėse numatytą maržos metodą, yra mokėjimas už paslaugą, kuri dėl to patenka į PVM taikymo sritį?

2) Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar, atsižvelgiant į Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 ir 178 straipsnių išaiškinimą, mokesčių institucijos turi teisę reikalauti ne tik sąskaitos faktūros, bet ir dokumentų (pavyzdžiui, veiklos ataskaitų, [darbų] pažangos ataskaitų ir kt.), pagrindžiančių įsigytų paslaugų naudojimą apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams, ar ši teisė į PVM atskaitą analizę turi būti grindžiama tik tiesioginiu ryšiu tarp pirkimo ir prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo arba [tarp pirkimo ir] visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 41 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktas

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punktas, taip pat 168 ir 178 straipsniai

Nurodyta Sąjungos jurisprudencija

1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman / Minister van Financiën*, 268/83, EU:C:1985:74, 24 punktas; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *Inzo / Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1996:67, 23 ir 24 punktai; 1996 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Reisdorf / Finanzamt Köln-West*, C-85/95, EU:C:1996:466, 19, 26 ir 29 punktai; 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Garage Molenheide ir kt. / Belgische Staat*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1996:623, 48 punktas; 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, 22–24 punktai; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11,

EU:C:2012:557, 33, 34, 48 ir 49 punktai; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, EU:C:2012:774, 25–27 ir 29 punktai; 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 19 punktas; 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29 punktas; 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 59 punktas; 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 26–29 punktai.

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) (toliau – Mokesčių kodeksas):

- 11 straipsnyje numatyta, kad nustatant mokesčio, rinkliavos ar privalomos socialinės įmokos dydį mokesčių institucijos gali neatsižvelgti į sandorį, kuriuo nesiekama ekonominių tikslų, ir koreguoti jo poveikį mokesčiams arba pakeisti sandorio ar veiklos formą, siekiant atskleisti tokio sandorio ar veiklos ekonominę turinį (ekonominio veiksnio viršenybės prieš teisinį veiksni principas);
- 19 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad, pirma, sandoriai tarp susijusių šalių turi būti sudaromi laikantis ištiestos rankos principo ir nustatytų arba taikomų sąlygų, kurios neturi skirtis nuo komercinių ar finansinių santykių, susiklosčiusių tarp nepriklausomų įmonių, ir, antra, nustatant susijusių subjektų pilną turi būti atsižvelgiama į sandorių kainodaros principus;
- 126 straipsnyje numatyta, kad apmokestinamieji sandoriai yra sandoriai, kurie yra PVM apmokestinamų prekių tiekimas arba paslaugų teikimas už atlygį arba tam prilygsta, ir nustatomos kumuliacinės sąlygos, kad sandoris būtų laikomas apmokestinamuoju;
- pagal 129 straipsnį paslaugų teikimu laikomas bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas;
- 145 straipsnio 2 dalyje numatyta apmokestinamojo asmens teisė atskaityti pirkimo PVM, jeigu pirkimai naudojami siekiant įvykdyti tam tikrus su jais susijusius sandorius, įskaitant „apmokestinamuosius sandorius“ (a punktas);
- 146 straipsnio 1 dalyje, be kita ko, numatyta, kad apmokestinamasis asmuo, norėdamas pasinaudoti teise atskaityti mokesťį, mokėtiną ar sumokėtą už jam patiektas ar patiekintas prekes arba suteiktas ar suteiktinas paslaugas, privalo turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal 155 straipsnio nuostatas;
- 150 straipsnyje iš esmės numatyta, kad asmuo, privalantis mokėti mokesťį, yra paslaugų gavėjas, kai šios paslaugos teikiamos Rumunijoje, net jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs Rumunijoje;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Vyriausybės nutarimu Nr. 44/2004) (toliau – įgyvendinimo taisyklės):

– 2 dalies 2 punktą, siejamas su Mokesčių kodekso 126 straipsniu:

„Pagal Mokesčių kodekso 126 straipsnio 1 dalies a punktą prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas turi būti atliekamas už atlygį. Sąlyga, kad tai būtų daroma „už atlygį“, reiškia, kad tarp sandorio ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys. Sandoris yra apmokestinamas, kai juo klientui suteikiama nauda, o gaunamas atlygis būna susijęs su gauta nauda, kaip nurodyta toliau:

a) sąlyga, susijusi su naudos klientui buvimu, įvykdoma, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas įsipareigoja tiekti prekes ir (arba) teikti paslaugas, kurias galima nustatyti, mokėjamą atliekančiam asmeniui arba, neatlikus mokėjimo, kai sandoris buvo įvykdytas tam, kad būtų galima prisiimti tokį įsipareigojimą. Ši sąlyga yra suderinama su tuo, kad paslaugos yra kolektyvinės, jų neįmanoma tiksliai įvertinti arba jos priskirtinos teisės aktuose nustatytai pareigai;

b) sąlyga, susijusi su ryšio tarp sandorio ir gauto atlygio buvimu, yra įvykdyta net ir tuo atveju, jei kaina neatspindi įprastinės sandorio vertės, t. y. ji yra gaunama įmokų, prekių ar paslaugų, kainų nuolaidų forma arba ją sumoka ne tiesiogiai gavėjas, o trečioji šalis“.

– 41 punkte, susijusiame su Mokesčių kodekso 11 straipsniu, patikslinama, kad Rumunijos mokesčių institucijos, taikydamos sandorių kainodaros taisykles, turi atsižvelgti į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos Sandorių kainodaros gairėse tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (toliau – Sandorių kainodaros gairės) nustatytus principus. Pagal EBPO gairių 4.38 punktą gali būti atliekami „kompensaciniai koregavimai“: pastarieji susiję su koregavimais, kai mokesčių mokėtojas mokesčių tikslais deklaruoja sandorio kainą, kuri, jo nuomone, atitinka ištiestos rankos principą, net jeigu ši kaina skiriasi nuo faktiškai tarp susijusių įmonių sumokėtos kainos.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (2003 m. gruodžio 24 d. Vyriausybės potvarkis Nr. 92/2003 dėl Mokesčių procedūros kodekso (toliau – Mokesčių procedūros kodeksas)):

– 6 straipsnyje numatyta, kad mokesčių institucija, neperžengdama savo įgaliojimų ir kompetencijos ribų, turi teisę įvertinti mokestinių aplinkybių svarbą ir priimti teisės nuostatomis grindžiamą sprendimą, remdamasi išsamiais įrodymais dėl visų aiškinamųjų bylos aplinkybių;

– 64 straipsnyje numatyta, kad mokesčių mokėtojo patvirtinamieji dokumentai ir buhalterinės apskaitos dokumentai yra įrodymai siekiant nustatyti

apmokestinamąją vertę; taip pat atsižvelgiama į kitus įrodomuosius dokumentus, jei tokių yra;

- pagal 65 straipsnį mokesčių mokėtojas turi pareigą įrodyti veiksmus ir faktus, kuriais buvo grindžiamos jo deklaracijos ir bet kokie mokesčių institucijai pateikti prašymai [1 dalis], o mokesčių institucija turi pareigą savo turimais įrodymais ar išvadomis pagrįsti pranešimą apie perskaičiuotą mokestį [2 dalis];
- 107 straipsnyje numatyta mokesčių mokėtojo teisė būti informuotam per mokestinį patikrinimą, taip pat galimybė pareikšti savo nuomonę dėl mokesčių institucijos išvadų ir jų mokestinių pasekmių;
- 109 straipsnyje reglamentuojami mokestinio patikrinimo aktai, kuriais remiantis išduodamas pranešimas apie perskaičiuotą mokestį, kiek tai susiję su mokestinių prievolių neatitikimais per tikrinamus laikotarpius, parengimo sąlygos ir pasekmės.

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Pareiškėja priklauso *Arcomet* grupei, kuri yra pasaulinė nepriklausoma kranų nuomos sektoriaus grupė. Pareiškėja grupėje įsigyja arba išsinuomoja kranus, kuriuos vėliau parduoda arba nuomoja klientams. Grupės patronuojančioji bendrovė *Arcomet Service NV*, kuri yra Belgijos bendrovė (toliau – *Arcomet Belgio*), ieško tiekėjų Rumunijos įmonei (taip pat kitoms grupės įmonėms) ir derasi su šiais tiekėjais dėl sutarčių sąlygų. Toliau pareiškėja plėtoja sutartinius santykius su tiekėjais ir galutiniais klientais.
- 2 2010 m. gruodžio mėn. bendrovė *Deloitte Belastingconsulenten* (Belgijos įmonė) atliko *Arcomet Belgio* sandorių kainodaros tyrimą, susijusį su jos santykiais su asocijuotaisiais subjektais, tarp kurių buvo ir pareiškėja. Atlikus tyrimą išsamiai aprašytą palyginamumo analizę, buvo įvertinta, kad finansinis rezultatas (veiklos pelno marža) rinkos lygmeniu, kurį asocijuotieji subjektai (įskaitant pareiškėją) turėtų registruoti pagal sandorių kainodaros taisykles, yra nuo –0,71 % iki 2,74 %.
- 3 Rumunijoje tyrimo išvados buvo įtrauktos į 2012 m. sausio 24 d. *Arcomet Belgio* ir pareiškėjos sudarytą sutartį, kuria šalys prisiėmė atsakomybę ir riziką dėl kranų pirkimo–pardavimo ir nuomos veiklos vykdymo. Ši sutartis turėjo būti taikoma verslo santykiams nuo 2011 m. sausio 1 d.
- 4 Aptariamose sutarties 3 straipsnyje nustatyti pareiškėjos (toliau – veiklą vykdanči bendrovė) įgaliojimai siekiant nustatyti vietos strategiją, kad būtų pasiektas maksimalus kranų parko užimtumas ir kuo labiau padidintos klientams siūlomos kainos, kurias ji perduos savo patronuojančiajai bendrovei *Arcomet Belgio* (toliau – užsakovas).
- 5 Sutarties 4 straipsnyje nustatytos užsakovo pareigos:

- operatyvinis komercinių įsipareigojimų vykdymas, apimantis strategiją ir planavimą, derybas dėl (pagrindų) sutarčių su trečiaisiais tiekėjais, derybas dėl finansavimo sutarčių sąlygų, inžineriją, finansus, [kranų] parko valdymą centriniu lygmeniu ir kokybės bei saugos valdymą;
 - pastaroji bendrovė prisiima didžiausią ekonominę riziką, susijusią su veiklą vykdančios bendrovės veikla, su sąlyga, kad ji laikysis su tuo susijusių užsakovo nurodymų, procedūrų ir sprendimų.
- 6 Remiantis 2010 m. gruodžio mėn. tyrimo išvadamis sutartyje buvo numatyta, kad pareiškėjai bus užtikrinta nuo $-0,71\%$ iki $2,74\%$ veiklos pelno marža. Šiuo tikslu 2012 m. sausio 24 d. sutarties 5 straipsnyje buvo reglamentuojamas šalių atlygis, o sutarties 3 priede buvo nustatytos šios taisyklės:
- metų pabaigoje turėjo būti patikrinta, ar veiklą vykdančios bendrovės pelno prieš mokesčius marža (toliau – PBTM) yra nuo $-0,71\%$ iki $+2,74\%$;
 - jei veiklą vykdančios bendrovės PBTM buvo mažesnė nei $-0,71\%$, veiklą vykdančią bendrovę turėjo išrašyti užsakovui sąskaitą faktūrą už gauto grynojo pelno neatskaičius mokesčių (toliau – NPBT) ir $-0,71\%$ PBTM skirtumą;
 - jei veiklą vykdančios bendrovės PBTM buvo didesnė arba lygi $-0,71\%$, bet mažesnė nei $+2,74\%$, nė viena iš šalių neturėjo teisės į atlygį;
 - jei veiklą vykdančios bendrovės PBTM buvo didesnė nei $+2,74\%$, užsakovas išrašydavo veiklą vykdančiai bendrovei sąskaitą faktūrą už gauto NPBT ir $2,74\%$ PBTM skirtumą.
 - Pagal ištiestos rankos principą gautos PBTM, kuri kiekvienais finansiniais metais sudarė nuo $-0,71\%$ iki $2,74\%$, apskaičiavimas turėjo būti šalių aptartas ir suderintas remiantis preliminariniu biudžetu, o vėliau, prireikus, koreguojamas remiantis audituotomis ir patvirtintomis finansinėmis ataskaitomis.
- 7 Sutartyje buvo numatyta kasmet išrašyti išlyginamąją sąskaitą faktūrą, kad šalys būtų atleistos nuo abipusių įsipareigojimų, kaip nurodyta toliau:
- pareiškėja išrašo bendrovei *Arcomet Belgio*, kad būtų padengti nuostoliai, viršijantys $-0,71\%$ maržą, arba
 - *Arcomet Belgio* išrašo pareiškėjai, kad susigrąžintų gautą pelną, viršijantį $2,74\%$ maržą.
- 8 2011, 2012 ir 2013 m. pareiškėja gavo pelno perviršį, dėl kurio *Arcomet Belgio* jai pateikė tris išlyginamąsias sąskaitas faktūras be PVM šioms sumoms: 250 937,77 EUR (1 081 868 RON) (toliau – sąskaita faktūra Nr. 1), 162 076,24 EUR (741 905 RON) (toliau – sąskaita faktūra Nr. 2) ir 281 769,66 EUR (1 252 128 RON) (toliau – sąskaita faktūra Nr. 3).

- 9 Belgijos mokesčių institucijoms pateiktoje deklaracijoje *Arcomet Belgio* iš pradžių nurodė, kad šios trys sąskaitos faktūros yra susijusios su prekių tiekimu Bendrijos viduje. Vėliau, 2015 m., *Arcomet Belgio* patikslino tai, ką buvo nurodžiusi savo pirminėje deklaracijoje, ir Belgijos mokesčių institucijos „išlyginamąsias“ sąskaitas faktūras priskyrė paslaugų teikimui.
- 10 Savo ruožtu pareiškėja savo mokesčių deklaracijoje nurodė 2012 m. išrašytas sąskaitas faktūras Nr. 1 ir Nr. 2 kaip susijusias su paslaugų pirkimu Bendrijos viduje, kurioms ji taikė atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Pareiškėja nenurodė 2013 m. išrašytos sąskaitos faktūros Nr. 3, nes manė, kad ji susijusi su sandoriais, nepatenkančiais į PVM taikymo sritį.
- 11 Nuo 2015 m. sausio 28 d. iki 2015 m. liepos 7 d. buvo atliktas pareiškėjos mokestinis patikrinimas; tikrintas laikotarpis apėmė 2011 m. sausio 1 d.–2014 m. gruodžio 31 d. Patikrinimas buvo susijęs su PVM deklaracijomis, kuriose nurodytos neigiamos sumos, ir mokesčio susigrąžinimo galimybe, kuria remdamasi pareiškėja prašė grąžinti 84 973 RON.
- 12 Mokesčių inspektoriai savo akte padarė išvadą, kad minėtos išlyginamosios sąskaitos faktūros yra susijusios su valdymo paslaugomis, kurias pareiškėja įsigijo iš *Arcomet Belgio*, ir šiuo atžvilgiu paprašė pateikti patvirtinamuosius dokumentus, pateisinančius paslaugų teikimo realumą ir jų vykdymo būtinumą pareiškėjos apmokestinamiesiems sandoriams.
- 13 Be to, mokesčių inspektoriai apsikeitė informacija su Belgijos mokesčių institucijomis dėl pranešimo apie išlyginamąsias sąskaitas faktūras PVM informacijos mainų sistemoje (VIIES), ir apsikeitus šia informacija Belgijos mokesčių institucijos nusprendė, jog *Arcomet Belgio* deklaravo išlyginamąsias sąskaitas faktūras kaip susijusias su paslaugų teikimu.
- 14 Dėl sąskaitų faktūrų Nr. 1 ir Nr. 2, kurioms buvo pritaikytas atvirkštinis apmokestinimas, mokesčių inspektoriai paneigė teisę į su jomis susijusio PVM atskaitą, tačiau surinkto PVM negrąžino (abi [sąskaitos faktūros] buvo įregistruotos pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą), motyvuodami tuo, kad paslaugų teikimas ir būtinybė jas teikti apmokestinamųjų sandorių tikslais nebuvo pagrįsti.
- 15 Dėl sąskaitos faktūros Nr. 3 mokesčių inspektoriai nusprendė, kad ji taip pat susijusi su paslaugų pirkimu Bendrijos viduje iš *Arcomet Belgio*, ir apskaičiavo papildomą PVM, nesuteikdami teisės į PVM atskaitą pagal šią sąskaitą faktūrą; jie nurodė tą patį motyvą, t. y. nebuvo pateikti dokumentai, kuriais pagrindžiamas paslaugų teikimas ir būtinybė jas teikti apmokestinamųjų sandorių tikslais.
- 16 Remiantis mokestinio patikrinimo aktu, pranešimu apie perskaičiuotą mokestį pareiškėjai buvo nurodyta sumokėti mokesčio skolą, t. y. papildomą 738 216 RON PVM, prie kurios buvo pridėtos papildomos prievolės (delspinigiai ir administracinės baudos), kurių suma yra 341 708 RON. Mokestinio patikrinimo metu papildomai išskaičiuoto PVM skirtumą, kuris lygus 738 216 RON, sudaro:

- i) 437 705 RON neatskaitytinas PVM, kurį sudaro:
- 259 648 RON PVM suma, susijusi su sąskaita faktūra Nr. 1, dėl kurios mokesčių inspektoriai nepripažino teisės į PVM atskaitą;
 - 178 057 RON PVM suma, susijusi su sąskaita faktūra Nr. 2, dėl kurios mokesčių inspektoriai nepripažino teisės į PVM atskaitą.
- ii) 300 511 RON PVM suma, nustatyta kaip papildomas mokestis, mokėtinas išrašius sąskaitą faktūrą Nr. 3, dėl kurios mokesčių inspektoriai papildomai priskaičiavo PVM.
- 17 Pareiškėja pateikė administracinį skundą dėl mokestinio patikrinimo akto ir pranešimo apie perskaičiuotą mokestį. Šis administracinis skundas buvo atmestas kaip nepagrįstas ir nepatvirtintas dokumentais dėl 437 705 RON PVM sumos ir 222 917 RON sumos (delspinigių ir baudų).
- 18 Pareiškėja pateikė skundą *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) dėl pranešimo apie perskaičiuotą mokestį panaikinimo, nurodydama šiuos motyvus:
- mokestinio patikrinimo aktas neatitiko teisės aktuose nustatytų formalių reikalavimų ir buvo pažeistos pareiškėjos teisės į gynybą;
 - *Arcomet Belgio* vykdoma veikla ir prisiimta rizika, susijusi su pareiškėjos veikla, nepatenka į PVM taikymo sritį;
 - darant prielaidą, kad egzistuoja paslauga, patenkanti į PVM taikymo sritį, buvo neteisėtai atsisakyta pripažinti teisę į PVM atskaitą, susijusią su pareiškėjos vykdoma veikla;
 - mokesčių institucijos neteisėtai aiškino ir taikė atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.
- 19 Savo skunde pareiškėja taip pat prašė, kad Teisingumo Teismui būtų pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 168 bei 178 straipsnių išaiškinimo, atsižvelgiant į šios bylos faktines ir teises aplinkybes.
- 20 *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) atmetė pareiškėjos skundą kaip nepagrįstą dėl toliau nurodytų priežasčių.
- 21 Dėl motyvo, kad mokestinio patikrinimo aktas neatitinka teisės aktuose nustatytų formalių reikalavimų, ir dėl teisės į gynybą pažeidimo, šis teismas nusprendė, kad tariamas pažeidimas, kurį sudaro netinkamas mokestinio patikrinimo akto pagrindimas, kiek tai susiję su mokesčių inspekcijos požiūriu į pareiškėjos nuomonę dėl mokestinio patikrinimo išvadų, gali lemti pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą panaikinimą tik tuo atveju, jei pareiškėja įrodo, kad ji patyrė žalą,

kurios negalima atlyginti kitu būdu, tačiau nagrinėjamu atveju pareiškėja neįrodė tokios žalos buvimo.

- 22 Dėl motyvo, grindžiamo tuo, kad *Arcomet Belgio* vykdoma veikla ir priiimta rizika, susijusi su jos veikla Rumunijoje, nepatenka į PVM taikymo sritį, minėtas teismas rėmėsi Metodinių taisyklių 2 dalies 2 punkto nuostata ir atmetė argumentą, kad *Arcomet Belgio* neteikė jokių paslaugų, kurias būtų galima aiškiai identifikuoti kaip paslaugas, o tik dalyvavo visuose *Arcomet Belgio* Rumunijoje vykdytuose ekonominiuose sandoriuose.
- 23 Dėl skundo motyvo, grindžiamo teise į PVM atskaitą, susijusią su pareiškėjos vykdyta veikla, darant prielaidą, kad ši veikla yra paslaugos, patenkančios į PVM taikymo sritį, šis teismas, remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija, nusprendė, kad teisei į PVM atskaitą įgyvendinti taikomas materialinis reikalavimas, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems sandoriams. Kiek tai susiję su formaliais reikalavimais, jie taip pat apima reikalavimą, kad apmokestinamasis asmuo turėtų pagal teisės aktų nustatytus reikalavimus išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 24 Taigi apmokestinamasis asmuo privalo ne tik turėti sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas tariamai atskaitytinas PVM, bet ir įrodyti, kad sąskaitoje faktūroje nurodytos prekės ir (arba) paslaugos buvo faktiškai patiektos ir (arba) suteiktos ir naudotos jo paties apmokestinamiesiems sandoriams. Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalies a punkto formuluotėje vartojami žodžiai „naudojami siekiant <...>“ reiškia, kad prekės (paslaugos), už kurias sumokėtas mokestis, kuri prašoma atskaityti, turi būti naudingos sandoriams, kurie yra PVM atskaitos prašančio asmens veiklos objektas.
- 25 Galiausiai, dėl motyvo, grindžiamo netinkamu atvirkštinio apmokestinimo mechanizmu aiškinimu ir taikymu, šis teismas nusprendė, kad pareiškėja, siekdama savo teisės į PVM atskaitą pripažinimo, nesugebėjo įrodyti, jog pirkimai buvo būtini jos apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, todėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas netaikytinas.
- 26 Pareiškėja apskundė *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas).

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 27 Savo apeliaciniame skunde *pareiškėja* pateikia keletą pastabų dėl *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) priimto sprendimo; tos pastabos susijusios su šiais aspektais:

- šis teismas klaidingai aiškino Mokesčių kodekso 126 straipsnio 1 dalies ir 129 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes *Arcomet Belgio* vykdoma veikla ir prisiimta rizika, susijusi su veikla Rumunijoje, nepatenka į PVM taikymo sritį;
 - tuo atveju, jei būtų nustatyta, kad paslaugos patenka į PVM taikymo sritį, šis teismas būtų neteisingai išaiškinęs Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalies nuostatas, kiek tai susiję su teise į PVM atskaitą, atsižvelgiant į pareiškėjos vykdomą veiklą;
 - formalus reikalavimas dėl PVM atskaitos būtų buvęs įvykdytas, nes *Arcomet Belgio* išrašytose išlyginamosiose sąskaitose faktūrose buvo visi pagal Mokesčių kodeksą reikalaujami rekvizitai, todėl jos buvo išrašytos teisėtai;
 - pareiškėja pateikė mokesčių inspektoriams pakankamai patvirtinamųjų dokumentų, įrodančių, kad *Arcomet Belgio* prisiėmė riziką ir atliko funkcijas, susijusias su veikla Rumunijoje, pagal sutartyje numatytas sąlygas;
 - nustatius, kad aprašyti [finansiniai] koregavimai buvo susiję su paslaugų teikimu, atitinkamo PVM apskaičiavimas reikštų, kad pareiškėjos išlyginamosios sąskaitos faktūros būtų įregistruotos kaip susijusios su paslaugų pirkimu Bendrijos viduje, apmokestinamu Rumunijoje, kuriam turėtų būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.
- 28 Apeliaciniame procese pareiškėja dar kartą pateikė prašymą dėl kreipimosi į Teisingumo Teismą su keliais prejudiciniais klausimais, iš kurių tik dviem pritarė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris juos reformulavo ir perdavė Teisingumo Teismui.
- 29 *Mokesčių institucijos*, kaip kitos apeliacinio proceso šalys (atsakovės pirmojoje instancijoje nagrinėjamoje pagrindinėje byloje), pateikia pastabas iš esmės dėl pareiškėjos iškeltų klausimų.
- 30 Dėl pirmojo iškeltos klausimo jos mano, kad negalima atsižvelgti į pareiškėjos nuorodą į teisės aktus, kuriais reglamentuojama sandorių kainodara, nes šių teisės aktų nuostatos taikomos tik pajamų ar išlaidų koregavimui. Be to, *Sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodekse* (OL 2006 C 176, p. 1) būtų numatyta, kad jis taikomas tik tais atvejais, kai vietos teisė yra neaiški. Šiuo metu Rumunijoje galioja speciali tvarka, susijusi su sandorių kainodaros dokumentų turiniu. Kita vertus, sandorių kainodaros dokumentai buvo parengti bendrovei *Arcomet Belgio*, nes Belgijos teisės aktai, kuriais remiantis šie dokumentai buvo parengti, negali būti taikomi pareiškėjai.
- 31 Dėl antrojo prejudicinio klausimo mokesčių institucijos, remdamosi Teisingumo Teismo jurisprudencija (2000 m. kovo 21 d. Sprendimas *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, 46 punktą, kuriame daroma nuoroda į 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *Inzo / Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1985:74, 23 ir 24 punktus ir 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman / Minister van Financiën*, C-268/83, EU:C:1985:74, 24 punktą),

nurodo, kad apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, privalo įrodyti, jog yra įvykdytos visos teisinės sąlygos, suteikiančios teisę į PVM atskaitą, o atitinkamomis su tuo susijusiomis nuostatomis (1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnis), įtrauktomis į PVM direktyvą, nedraudžiama mokesčių institucijoms reikalauti objektyvių įrodymų, pagrindžiančių atitinkamo asmens pareikštą ketinimą vykdyti ekonominę veiklą, dėl kurios atsiranda apmokestinamųjų sandorių.

- 32 Pasak mokesčių institucijų, apmokestinamieji asmenys turi teisę atskaityti PVM už įsigytas prekes ir paslaugas tik tuo atveju, jei tenkinamos dvi kumuliacinės sąlygos, t. y. pirkimai yra skirti apmokestinamiesiems sandoriams ir jie pagrįsti sąskaitomis faktūromis, kuriose turi būti nurodyta visa informacija, būtina teisei į atskaitą įrodyti.
- 33 Šiuo klausimu mokesčių institucijos nurodo, kad, siekdamas įrodyti, jog įsigytos paslaugos buvo panaudotos apmokestinamojo sandorio tikslais, apmokestinamasis asmuo turi ne tik turėti sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas atskaitytinas PVM, bet ir įrodyti, kad sąskaitoje faktūroje nurodytos paslaugos buvo faktiškai suteiktos ir panaudotos jo paties apmokestinamiesiems sandoriams. Vis dėlto nagrinėjamu atveju pareiškėja, nors jai teko įrodinėjimo pareiga, nepateikė jokių patvirtinamųjų dokumentų, įrodančių, kad paslaugos buvo suteiktos jos apmokestinamųjų sandorių tikslais. Pareiškėjos pateikti dokumentai nėra veiklos ataskaitos, iš kurių būtų matyti įsigytų paslaugų pobūdis, kiekvieno sandorio metu dirbtų valandų skaičius, panaudoti žmogiškieji ir materialiniai ištekliai ar nustatytas sąskaitose faktūrose nurodytų paslaugų įkainių apskaičiavimo metodas.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 34 Dėl prejudicinių klausimų svarbos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, pirma, šiais klausimais siekiama išaiškinti Sąjungos teisės nuostatas (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir 168 bei 178 straipsnius) ir, antra, šie klausimai atitinka SESV 267 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytą prielaidą, nes atsakymas į juos dar nėra aiškus iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos nei sandorių kvalifikavimo apmokestinamaisiais sandoriais, nei teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo atžvilgiu.
- 35 Dėl būtinybės kreiptis į Teisingumo Teismą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma nurodė, kad Sąjungos teisės nuostata, kuri yra pirmojo prejudicinio klausimo dalykas (t. y. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas, kuris turi būti aiškinamas taip, kad bendrovės (pagrindinės bendrovės) asocijuotajai bendrovei (veiklą vykdančiai bendrovei) išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodyta suma, lygi sumai, kuri reikalinga veiklą vykdančios bendrovės pelnui priderinti prie atliktos veiklos ir prisiimtos rizikos pagal EBPO sandorių kainodaros gairėse numatytą maržos metodą, yra mokėjimas už paslaugą, kuri dėl to patenka į PVM taikymo sritį), dar nebuvo išaiškinta, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nėra atleistas nuo pareigos pateikti

prašymą priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu (1963 m. kovo 27 d. Sprendimas *Da Costa en Schaake NV ir kt. / Administratie der Belastingen*, 28-30/62, EU:C:1963:6).

- 36 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tinkamas Sąjungos teisės taikymas nagrinėjamu atveju nėra toks akivaizdus, kad nekiltų pagrįstų abejonių, ir todėl jis galėtų nuspręsti nesikreipti į Teisingumo Teismą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo pateiktu klausimu (Byla C-495/03, *Intermodal Transports BV / Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2005:552, 37 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ir priimti atsakomybę dėl jo išsprendimo (Byla 283/81, *CILFIT / Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, 16 punktą).
- 37 Taigi konkrečios šios bylos aplinkybės, susijusios su minėta administracine praktika, leidžia daryti abejotina išvadą dėl minėtos Teisingumo Teismo jurisprudencijos taikymo. Nagrinėjamoje byloje kyla keletas klausimų, visų pirma, ar aprašytos išlyginamosios sąskaitos faktūros yra oficialus veiklos rezultato koregavimo metodas, ar jos nesusijusios su jokia paslaugų teikimu, o yra rezultato koregavimas, nepatenkantis į PVM taikymo sritį, tuo atveju, kai *Arcomet Belgio* pareiškėjai nesuteikė jokių paslaugų, kurias būtų galima aiškiai identifikuoti. Be to, tuo atveju, jei *Arcomet Belgio* pareiškėjai būtų suteikusi paslaugą, kuri patenka į PVM taikymo sritį, kyla klausimas, ar atitinkamas PVM turi būti laikomas atskaitytinu dėl to, kad [ši paslauga] skirta pareiškėjos apmokestinamiesiems sandoriams.
- 38 Be to, nesant konkrečių nacionalinės teisės aktų (pagal Mokesčių kodekso nuostatas, siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, reikalaujama tik turėti sąskaitą faktūrą), antruoju klausimu prašoma išaiškinti, ar papildomų dokumentų, išskyrus sąskaitas faktūras, reikalavimas atitinka Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dėl PVM nustatytą proporcingumo principą. Be to, siekiant nustatyti, ar ši praktika atitinka PVM direktyvos nuostatas ir tikslus bei Teisingumo Teismo jurisprudencijoje įtvirtintus principus, susijusius su paslaugos ir mokėjimo ryšiu, kad būtų galima konstatuoti, jog paslauga patenka į PVM taikymo sritį.
- 39 Trečia, sprendimas, kuris turi būti priimtas pagrindinėje byloje, yra galutinis pagal vidaus teisės sistemą, todėl, remiantis SESV 267 straipsnio trečia pastraipa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo kreiptis į Teisingumo Teismą dėl atitinkamos Sąjungos teisės išaiškinimo.