

**Byla C-270/24****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2024 m. balandžio 17 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Fővárosi Törvényszék* (Vengrija)

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

2024 m. balandžio 3 d.

**Pareiškėja:**

*Granulines Invest Kft.*

**Kita administracinio proceso šalis:**

*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*

**Pagrindinės bylos dalykas**

*Granulines Invest Kft* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) ginčas dėl teisės atskaityti sumokėtą pridėtinės vertės mokestį (PVM), įrašytą į sąskaitą faktūrą už įsigytas mašinas.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnio, 168 straipsnio a punkto, 178 straipsnio a punkto ir 226 straipsnio, siejamų su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, taip pat su Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsniu, aiškinimas.

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) 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą ir 226 straipsnį, taip pat teisę į teisingą bylos nagrinėjimą, kuri kaip bendrasis teisės principas nustatyta Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnyje, siejamus su mokesčių neutralumo, proporcingumo, veiksmingumo ir teisinio saugumo principais, atitinka tokia mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę susigrąžinti PVM remiantis tuo, kad, nors prekės buvo faktiškai pristatytos ir yra sąskaita faktūra bei kiti patvirtinamieji apskaitos dokumentai, ši sąskaita faktūra yra fiktyvi, nes joje nurodyti ekonominiai sandoriai iš tiesų nebuvo įvykdyti, taigi sąskaitoje faktūroje minimos šalys sandorių nesudarė, nes:

- a) dėl visų klausimų su gamintojais derėjosi apmokestinamasis asmuo ir tik jam atsisakius sandorio į jį ištraukė nacionalinėje teritorijoje įsisteigęs sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas, kad įvykdytų kredito reikalavimus;
- b) gamintojas mašinas pristatė tiesiai į apmokestinamojo asmens patalpas;
- c) sąskaitoje faktūroje yra nurodyta klaidinga sandorio įvykdymo data;
- d) joje pateikta kaina buvo išpūsta;
- e) sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas tik iš dalies ir pavėluotai įvykdė savo prievolę sumokėti [PVM]?

2. Ar PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nacionaliniam mokesčių administratoriui draudžiama nesuteikti teisės susigrąžinti PVM vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo turi šios direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatytų reikalavimų neatitinkančią sąskaitą faktūrą, nors mokesčių administratoriui pateikti visi dokumentai ir informacija, reikalingi tam, kad pagal sąskaitas faktūras jis galėtų patikrinti, ar yra įvykdyti teisės aktuose numatyti materialiniai reikalavimai šiai teisei įgyvendinti?

- a) Jeigu į antrąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar nurodymas apmokestinamajam asmeniui ištaisyti sąskaitą faktūrą tokiu atveju yra būtina PVM grąžinimo sąlyga?
- b) Jeigu į antrąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai, taip pat atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus, ar tokiu atveju yra proporcinga apmokestinamajam asmeniui skirti 200 % dydžio mokesstinę baudą, prilygstančią baudai, kuri gali būti skiriama už pajamų slėpimą arba patvirtinamųjų dokumentų, apskaitos dokumentų ir registrų klastojimą bei naikinimą?

3. Ar minėtas PVM direktyvos nuostatas, Chartijos 47 straipsnyje nustatytą teisę į teisingą bylos nagrinėjimą ir veiksmingumo, proporcingumo bei mokesčių neutralumo principus atitinka tokia mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią jis nesuteikia apmokestinamajam asmeniui teisės susigražinti PVM motyvuodamas tuo, kad, nors sąskaitoje faktūroje nurodytas ekonominis sandoris iš tiesų įvyko, mokesčių administratorius, remdamasis tuo, kad sąskaita faktūra yra fiktyvi, – dėl pirmajame prejudiciniame klausime išvardytų priežasčių, kurias jis laiko objektyviomis, – automatiškai, nenagrinėdamas jokių kitų aplinkybių, konstatavo, kad apmokestinamojo asmens elgesys prieštarauja teisėto naudojimosi šia teise reikalavimams, taip pat remdamasis šiuo elgesiu ir aiškiai nenagrinėdamas žinojimo aspekto konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo sąmoningai vengė mokėti PVM vykdydamas sąskaitoje faktūroje minimus fiktyvius sandorius?

### **Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos**

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis.

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, 219 ir 220 straipsniai, 226 straipsnio 6 ir 7 dalys, taip pat 273 straipsnis.

2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121).

2006 m. liepos 6 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446).

2012 m. birželio 21 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373).

2013 m. gegužės 16 d. Teisingumo Teismo nutartis *Hardimpex* (C-444/12, EU:C:2013:318).

2020 m. rugsėjo 3 d. Teisingumo Teismo nutartis *Crewprint* (C-611/19, EU:C:2020:674).

2020 m. rugsėjo 3 d. Teisingumo Teismo nutartis *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673).

### **Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos**

*Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl Bendrojo mokesčių kodekso) 1 straipsnio 7 dalis, 2 straipsnio 1 dalis, 97 straipsnio 4 ir 6 dalys ir 170 straipsnio 1 dalis.

*Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio) 119 straipsnio 1 dalis, 120 straipsnio a punktas ir 127 straipsnio 1 dalies a punktas.

2016 m. lapkričio 26 d. *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) administracinių ir darbo bylų kolegijos nuomonė Nr. 5/2016.

### **Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

- 1 Pareiškėja yra komercinė bendrovė, prekiaujanti atliekomis. Savo veiklai vykdyti ji iš Vokietijos užsisakė smulkintuvą. Norėdama įsigyti šią mašiną ji paėmė beprocentę paskolą pagal kredito programą, kurią taikant galėjo būti finansuojamos tik nacionalinėje rinkoje įsigytos mašinos. Pareiškėja atsisakė pirkimo, kad galėtų prašyti kredito, ir mašiną įsigijo per perpardavėją.
- 2 Perpardavėjas pareiškėjai pristatė smulkintuvą ir separatorių atitinkamai iš Vokietijos ir Slovakijos. Bendra mašinų pirkimo kaina buvo 14 516 100 HUF (apie 37 000 EUR). Siekdama įsigyti mašinas, pareiškėja paėmė 12 461 100 HUF (apie 31 600 EUR) paskolą, kuri iš dalies buvo užtikrinta hipoteka įkeistomis minėtomis mašinomis.
- 3 Pagal sutartį pareiškėja iš perpardavėjo (toliau – sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas) gavo sąskaitą faktūrą, kurioje kaip smulkintuvo ir separatoriaus išsiuntimo ir sandorio įvykdymo data nurodyta 2016 m. lapkričio 16 d. Pareiškėja sąskaitos faktūros sumą sumokėjo dviem dalimis: 2016 m. lapkričio 16 d. ir 2016 m. gruodžio 1 d., o 2016 m. lapkričio mėn. paprašė grąžinti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM (iš viso 3 086 100 HUF, t. y. maždaug 7 800 EUR).
- 4 Mokesčių administratorius atliko pareiškėjos ir sąskaitą faktūrą išrašiusio subjekto patikrą, paprašęs informacijos iš Vokietijos mokesčių administratoriaus; paskui jis nusprendė, kad pareiškėja neturėjo teisės prašyti grąžinti PVM, ir skyrė jai baudą.
- 5 Mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėja sąskaitą faktūrą išrašiusį subjektą nepagrįstai įtraukė į platinimo grandinę, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta klaidinga sandorio įvykdymo data ir kad mašinų kaina buvo išpūsta. Jis teigia, kad toks elgesys buvo piktnaudžiavimas teise, taigi ir mokestinis sukčiavimas, nes juo siekta sudaryti sąlygas pareiškėjai prašyti grąžinti PVM, o sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas tik iš dalies įvykdė savo prievolę sumokėti PVM.
- 6 Pareiškėja teisme užginčijo sprendimą skirti baudą. Pirmosios instancijos teismas (prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) iš dalies pakeitė mokesčių administratoriaus sprendimą ir panaikino pareiškėjai skirtą baudą.
- 7 Antrąją instanciją *Kúria* panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą, nurodė šiam teismui pradėti naują procesą ir priimti naują sprendimą.

- 8 Pakartotiniame procese pareiškėja pripažino, kad sąskaitoje faktūroje buvo padaryta klaida nurodant sandorio įvykdymo datą, ir rėmėsi ankstesniais savo argumentais. Nagrinėdamas šią bylą pirmosios instancijos teismas pateikė prejudicinius klausimus, kad Teisingumo Teismas priimtų prejudicinį sprendimą.

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

- 9 Byloje **pareiškėja** priekaištavo kitai administracinio proceso šaliai dėl to, kad ji neįrodė faktinių aplinkybių, nes neatsižvelgė į pareiškėjai palankius įrodymus ir savo išvadas padarė remdamasi nereikšmingais įrodymais. Visų pirma kita administracinio proceso šalis neįrodė, kad pareiškėja įsigijo mašiną tiesiogiai iš Vokietijos pardavėjo.
- 10 Pareiškėja negavo jokios mokesstinės naudos ir nevengė mokesčių. Ji buvo priversta pirkti pasirinktas mašinas iš perpardavėjo, nes Vengrijoje nebuvo jokio platintojo. Sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas mašinas pareiškėjai pardavė už pagrįstą nacionalinės rinkos kainą ir deklaravo visą pelno mokestį.
- 11 Sąskaita faktūra yra tikra ir mokesčio skola negali būti vertinama remiantis nurodyta klaidinga sandorio įvykdymo data. Mokesčių administratorius, remdamasis objektyviais įrodymais, turi patvirtinti, kad pagrindinis nagrinėjamų sandorių tikslas buvo gauti mokesstinę naudą, o nagrinėjamoje byloje taip nėra.
- 12 **Kita administracinio proceso šalis**, be kita ko, atsižvelgdama į tai, kad sąskaitoje faktūroje pateikta klaidinga sandorio įvykdymo data, nurodė, jog pareiškėja sandoriu siekė išvengti mokesčių, nes sąskaitoje faktūroje minimas šalių ekonominis sandoris iš tiesų neįvyko. Sąskaitoje faktūroje nurodytų fiktyvių sandorių tikslas buvo gauti neteisėtą naudą, išvengiant mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo, o sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas sąmoningai ir tyčia vengė mokesčių; apie tai žinojo ir pareiškėja.
- 13 Sandoriu siekta dviejų tikslų: pirma, suteikti pareiškėjai galimybę įsigyti mašinų nacionalinėje rinkoje ir gauti paskolą; antra, prašyti gražinti PVM. Be to, sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas tik iš dalies įvykdė savo prievolę sumokėti PVM. Taigi pareiškėja negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

### **Pirmosios ir antrosios instancijos teismų sprendimų santrauka**

- 14 **Pirmosios instancijos teismas**, remdamasis 2020 m. rugsėjo 3 d. Teisingumo Teismo nutartimi *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19), konstatavo, kad mokesčių administratorius atsisakė suteikti pareiškėjai teisę į PVM atskaitą remdamasis įrodymais, kurie patys savaime negali būti laikomi objektyviais įrodymais, galinčiais pagrįsti atsisakymą suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į PVM atskaitą. Nagrinėjamoje byloje nėra įvykdytos faktinės mokesčių vengimo sąlygos, taip pat nepavyko įrodyti ketinimo sumažinti mokesčių naštą.

- 15 Be to, pagal 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02) pareiškėjos ir sąskaitą faktūrą išrašiusio subjekto sudaryta sutarties struktūra taip pat nėra neteisėta ir ja nebuvo siekiama gauti mokesstinės naudos.
- 16 Pirmosios instancijos teismas teigia, kad sandoris įvykdytas pagal sutartį ir dėl šios priežasties sąskaitoje faktūroje nurodytos jo įvykdymo datos, nesant priežastinio ryšio, nebuvo tinkamas įrodymas siekiant pagrįsti mokesčių vengimą. Sąskaitoje faktūroje pateiktos kainos nebuvo išpūstos, nes vykdydamos ekonominius sandorius šalys kainą nustato savo nuožiūra ir mokesstinė prievolė turi būti įvykdyta remiantis ta kaina.
- 17 **Kúria** konstatavo, kad pirmosios instancijos teismo sprendimas yra nepakankamai motyvuotas, nes šis teismas neanalizavo faktinių aplinkybių visumos. **Kúria** pažymėjo, kad pareiga išrašyti sąskaitą faktūrą yra susijusi su sandorio vykdymu, o ne prekių pirkėjo pareiga sumokėti. Pirmosios instancijos teismas turėjo paaiškinti priežastį, kodėl teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti iki sandorio faktinio įvykdymo.

#### **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad pateiktas klausimas yra svarbus ir kad atsižvelgiant į nacionalinę jurisprudenciją tai, kaip teisingai taikyti Sąjungos teisę (ji nagrinėjamoje byloje taikytina tiesiogiai), nėra taip akivaizdu, kad nekiltų jokių pagrįstų abejonių.
- 19 Remdamasis 2020 m. rugsėjo 3 d. Teisingumo Teismo nutartimi *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19), su kuria susijusi ši byla, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nagrinėjo, ar įrodymai, kuriais rėmėsi mokesčių administratorius savo sprendime ir kuriuos ginčijo pareiškėja, gali būti laikomi objektyviais, taigi svarbiais, ir ar mokesčių administratorius tinkamai įvykdė teisės normose jam nustatytą įrodinėjimo pareigą.
- 20 Be to, pagal antrąją instancija **Kúria** priimtą sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti visas faktines aplinkybes, susijusias su sąskaitoje faktūroje nurodytu ekonominiu sandoriu. Tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turėtų išnagrinėti faktines aplinkybes, kurių jis nelaikė svarbiomis atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo jurisprudenciją.
- 21 Tai, kad net pačiais pagrindiniais klausimais nacionalinių teismų pozicijos skiriasi, ir dėl to atliekant teisminę kontrolę neišvengiamai orientuojamasi į skirtingus dalykus ir laikomasi skirtingo požiūrio, daro didelį poveikį tiek šalių teisei į teisingą bylos nagrinėjimą ir veiksmingą teisinę gynybą, tiek Sąjungos teisės viršenybei ir teisiniam saugumui.

***Dėl pirmojo prejudicinio klausimo***

- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar priimdamas PVM direktyvą Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė, kad apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą būtų panaikinta ir tais atvejais, kai sąskaitoje faktūroje minima ekonominė veikla buvo įrodyta ir pripažinta, ir ar tai, kad įmonės, įsitraukusios į sandorį anksčiau nei pareiškėja, deklaravo PVM ir kitus mokesčius, tačiau juos į valstybės išdą sumokėjo tik iš dalies arba pavėluotai, o pareiškėja savo ruožtu pasinaudojo teise susigrąžinti PVM, yra neteisėta mokestinė nauda.
- 23 Šiuo tikslu reikia įvertinti, ar išvardyti veiksniai gali būti laikomi objektyviais, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar aplinkybė, kad pasikeičia prekių tiekimo sutarties šalys arba kad prekių tiekimo vieta nustatoma pagal dabartinę tarptautinės prekybos praktiką, gali būti objektyvi priežastis atsisakyti suteikti teisę į PVM grąžinimą.
- 25 Be to, jis teigia, kad, priešingai nei nusprendė *Kúria*, teisė susigrąžinti PVM grindžiama ne oficialiu sąskaitos faktūros ištaisymu, o ekonominiu rezultatu, ir kad kainos nustatymas patenka į šalių laisvės sudaryti sutartis sritį. Vis dėlto šiuo atžvilgiu *Kúria* reikalauja atlikti tyrimą ir pateikti pagrindimą, o tai viršija minėto kriterijaus taikymo sritį.

***Dėl antrojo prejudicinio klausimo***

- 26 Nagrinėdamas bylą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas padarė išvadą, kad sandoriai įvykdyti pagal sutarties nuostatas, todėl klaida sąskaitoje faktūroje negali būti pagrindas atsisakyti suteikti teisę susigrąžinti PVM.
- 27 Vis dėlto pagal *Kúria* sprendimą reikia išnagrinėti, kaip teisė susigrąžinti PVM remiantis sąskaita faktūra galėjo būti įgyvendinta iki faktinio sandorio įvykdymo, t. y. 2016 m. lapkričio mėn.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad reikia pateikti klausimus dėl formalios klaidos sąskaitoje faktūroje, jos poveikio pareiškėjos teisei susigrąžinti PVM, galimo šios klaidos ištaisymo ir sankcijos, kuri gali būti skirta, nes *Kúria* jam nurodė bylą nagrinėti iš naujo.

***Dėl trečiojo prejudicinio klausimo***

- 29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo prejudiciniu klausimu siekia išsiaiškinti, ar pagrindines Sąjungos teisės nuostatas ir principus atitinka aplinkybė, kad vykdant mokesčių administratoriaus procedūrą pagrindinis tyrimo dalykas buvo visų elementų – šalių sudarytos grandinės sudedamųjų dalių – atkūrimas ir tai, jog mokesčių administratorius neteisėtą naudojimąsi teise ir

mokesčių vengimą vertino remdamasis faktinėmis aplinkybėmis, kurios pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją negali būti pagrindas atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą ir atitinkamai teisę susigrąžinti PVM.

- 30 Mokesčių administratorius nenurodė teisės normos, kurią, jo nuomone, šalys siekė apeiti. Nagrinėjamoje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad naudojimasis teise susigrąžinti PVM savaimė nereiškia sukčiavimo mokesčiais, net jei sąskaitą faktūrą išrašęs subjektas nesumokėjo viso mokesčio. Šiuo tikslu taip pat reikia išnagrinėti, ar pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti apie tokią aplinkybę.
- 31 Kadangi mokesčių administratorius, sprenddamas, ar kita įmonė įsikišo pagrindai, nesirėmė jokiais objektyviomis aplinkybėmis, kurias Teisingumo Teismas laiko priimtinais, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jo veiksmai prieštarauja Sąjungos teisei, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principus.
- 32 Taigi kyla įtarimų, kad kitos administracinio proceso šalies elgesys neatitinka Sąjungos teisės, nes ji nenagrinėjo su apmokestinamojo asmens žinojimu susijusio aspekto (t. y. aplinkybės, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie neteisėtumą), o tokiu atveju pirkimo Sąjungos viduje neapmokestinimas PVM savaimė – nereikalaujant įrodyti deramo rūpestingumo – reiškia, kad buvo apeitos mokesčių teisės normos. Dėl to atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą. Tai reiškia, kad jeigu neanalizuojami subjektyvieji elementai (faktinis žinojimas arba žinios, kurios neišvengiamai būtų gautos, jeigu būtų paisoma deramo rūpestingumo reikalavimo), Teisingumo Teismo nurodyti 2006 m. liepos 6 d. Sprendime *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446), PVM direktyvos 168 ir 178 straipsniuose bei Teisingumo Teismo sprendimuose pripažinta teisė į PVM atskaitą netenka prasmės.