



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) NUTARTIS

2020 m. rugsėjo 3 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnis – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168, 178, 220 ir 226 straipsniai – Mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai – Teisė į PVM atskaitą – Atsisakymas – Prekių tiekimo buvimo sąlygos – Sukčiavimas – Įrodymai – Sankcija – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis – Teisė į veiksmingą teisminę gynybą“

Byloje C-610/19

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2019 m. liepos 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. rugpjūčio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vikingo Fővállalkozó Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis (pranešėjas), teisėjai E. Juhász ir M. Ilešič,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir Zs. Teleki,

atsižvelgęs į išklausus generalinį advokatą priimtą sprendimą išspręsti bylą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šią

* Proceso kalba: vengrų.

Nutartį

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 168 straipsnio a punkto, 178 straipsnio a punkto, 220 straipsnio 1 punkto ir 226 straipsnio, siejamų su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Vikingo Fővállalkozó Kft.* (toliau – *Vikingo*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija, Vengrija) ginčą dėl teisės į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto pagal dvi sąskaitas faktūras, susijusias su mašinų įsigijimu, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Atsižvelgiant į datas, kai klostėsi ginčo pagrindinėje byloje faktinės aplinkybės, reikia pažymėti, kad kai kurioms iš šių faktinių aplinkybių yra *ratione temporis* taikoma nuo 2013 m. sausio 1 d. galiojanti Direktyvos 2006/112 redakcija su paskutiniaisiais pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1). Vis dėlto šia direktyva padaryti pakeitimai neturi tiesioginės reikšmės šiai bylai.
- 4 Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“
- 5 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:
„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:
a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
<...>“
- 6 Minėtos direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:
„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:
a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą-faktūrą;
<...>“

7 Tos pačios direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar įsigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – trečioji šalis išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>“

8 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje išvardyti vieninteliai rekvizitai, kurie, nepažeidžiant joje numatytų specialių nuostatų, turi būti PVM tikslais privalomai nurodyti pagal šios direktyvos 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose.

9 Minėtos direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Vengrijos teisė

10 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio) 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu prekė kelis kartus paeiliui parduodama taip, kad ji išsiunčiama arba gabenama tiesiogiai iš pirminio tiekėjo galutiniam įgijėjui, nurodytam kaip gavėjas, 26 straipsnis taikomas tik vienam prekės tiekimui.“

11 Šio įstatymo 26 straipsnyje numatyta:

„Jeigu siuntimą ar gabenimą vykdo tiekėjas, įgijėjas arba vieno ar kito vardu tretieji asmenys, prekės pristatymo vieta yra ta vieta, kur prekė yra išsiuntimo ar gabenimo pradžios momentu, kai įgijėjas nurodytas kaip gavėjas.“

12 Šio įstatymo 119 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, teisė atskaityti mokesť atsiranda, kai reikia nustatyti mokėtino pirkimo mokesčio sumą (120 straipsnis).“

13 To paties įstatymo 120 straipsnio a punkte numatyta:

„Jeigu prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo būtent kaip toks naudoja ar kitaip eksploatuoja apmokestinamosioms prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokesť, kurį jam apskaičiavo kitas apmokestinamasis asmuo – įskaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikoma supaprastinta apmokestinimo pelno mokesčiu tvarka, – įsigyjant prekes arba naudojantis paslaugomis;

<...>“

14 2007 m. Įstatymo Nr. CXXVII 127 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Galimybei pasinaudoti teise į atskaitą taikoma materialioji sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo asmeniškai privalo turėti:

a) 120 straipsnio a punkte numatytu atveju – jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kaip įrodymą apie įvykdytą sandorį;

<...>“

15 *Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* (2000 m. Įstatymas Nr. C dėl apskaitos, toliau – Apskaitos įstatymas) 1 straipsnyje nurodyta:

„Šiame įstatyme nustatytos subjektų, kuriems taikomas šis įstatymas, pareigos apskaitos ir atskaitomybės srityse, principai, kurių laikomasi tvarkant buhalteriją ir rengiant finansines ataskaitas, šiais principais grindžiamos taisyklės ir su duomenų atskleidimo, skelbimo ir tikrinimo pareigomis susijusios sąlygos.“

16 Šio įstatymo 15 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Apskaitoje ir metinėse ataskaitose nurodomi sandoriai turi būti realiai egzistuojantys, turi būti galima juos įrodyti, o tretieji asmenys turi galėti juos patvirtinti. Jų vertinimas turi atitikti šiame įstatyme numatytus vertinimo principus ir su tuo susijusias vertinimo procedūras (realumo principas).“

17 Minėto įstatymo 166 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. „Patvirtinamasis apskaitos dokumentas“ – tai bet kuris dokumentas, išduotas ar parengtas ūkio subjekto arba išduotas ar parengtas fizinio asmens ar kito ūkio subjekto, susijusio su pirmuoju ūkio subjektu verslo ar kitais ryšiais (sąskaita faktūra, sutartis, susitarimas, pažyma, kredito įstaigos sertifikatas, banko sąskaitos išrašas, įstatymo ar kito teisės akto nuostata ir kiti panašūs rašytiniai dokumentai), kuriuo remiantis ekonominis sandoris įtraukiamas į apskaitą (deklaruojamas).

2. Informacija, pateikta patvirtinamajame apskaitos dokumente, kiek tai susiję su forma ir esme, turi būti autentiška, patikima ir teisinga. Ji rengiant laikomasi aiškumo principo.“

18 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių procedūros kodekso, toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Visos teisės, kuriomis naudojamosi esant teisiniams santykiams, susijusiems su apmokestinimu, turi atitikti jų paskirtį. Taikant mokesčių įstatymus, sutarčių sudarymas ar kitų sandorių, kuriais siekiama apeiti mokesčių įstatymų nuostatas, vykdymas negali būti laikomas naudojimusi teisėmis pagal jų paskirtį.“

19 Mokesčių procedūros kodekso 97 straipsnio 4 ir 6 dalyse suformuluota:

„4. Atliekant patikrinimą mokesčių administratoriui tenka pareiga nustatyti ir įrodyti faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymą įrodinėjimo pareiga tenka mokesčio mokėtojui.

<...>

6. Nustatęs faktines aplinkybes, mokesčių administratorius taip pat privalo ištirti mokesčių mokėtojui palankias faktines aplinkybes. Neįrodyti faktai ar aplinkybės negali būti vertinami nepalankiai mokesčių mokėtojui, nebent tai yra vertinimo procedūra.“

20 Minėto kodekso 170 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Tuo atveju, kai mokesčiai sumokami nepakankamai, mokama fiskalinė bauda. Baudos suma sudaro 50 % nesumokėtos sumos, nebent kitaip nurodyta šiame įstatyme. Baudos suma sudaro 200 % nesumokėtos sumos, kai skirtumas, palyginti su mokėtina suma, susijęs su pajamų slėpimu, įrodymų, apskaitos dokumentų ar įrašų klastojimu ar sunaikinimu. Mokesčių institucijos taip pat skiria fiskalinę baudą, kai apmokestinamasis asmuo, neturėdamas tam teisės, pateikia paramos prašymą, prašymą grąžinti mokesťį ar deklaraciją, susijusią su turtu, parama ar grąžinimu, o administratorius prieš suteikimą jau yra konstatavęs, kad šis apmokestinamasis asmuo tokios teisės neturi. Tokiu atveju suma, nuo kurios skaičiuojama bauda, yra lygi nepagrįstai reikalaujamai sumai.“

21 To paties kodekso 171 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„1. Baudos dydis gali būti sumažintas ar ji net panaikinta mokesčių institucijų iniciatyva ar gavus prašymą, esant išimtinėms aplinkybėms, kai galima daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, jo atstovas, darbuotojas, narys ar įgaliotinis, dėl kurio atsirado mokesčio skola, veikė taip įžvalgiai, kaip iš jo galima buvo tikėtis atitinkamoje situacijoje. Bauda turi būti sumažinama įvertinus visas nagrinėjamo atvejo aplinkybes, be kita ko, mokesčio skolos mastą, jos atsiradimo aplinkybes, apmokestinamojo asmens neteisėtų veiksmų (veikimo ar neveikimo) rimtumą ir dažnumą.

2. Nei mokesčių institucijų iniciatyva, nei gavus prašymą, bauda nemažinama, kai mokesčių skola yra susijusi su pajamų slėpimu, įrodymų, apskaitos dokumentų ar įrašų klastojimu ar sunaikinimu.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

22 *Vikingo*, kurios pagrindinė veikla – didmeninė prekyba konditerijos gaminiais ir saldainiais, 2012 m. kovo 20 d. sudarė su *Freest Kft.* sutartį dėl dešimties pakavimo mašinų ir vienos pildymo mašinos tiekimo iki 2012 m. gruodžio 20 d. Šioje sutartyje buvo numatyta galimybė pasitelkti subrangovus. 2012 m. gegužės 21 d. *Vikingo* sudarė naują sutartį su *Freest* dėl šešių pakavimo mašinų ir vienos pakavimo į maišelius mašinos tiekimo iki 2013 m. kovo 30 d. Pagal abiejų sutarčių sąlygas *Freest* turėjo įsigyti šias mašinas iš kitos bendrovės, kuri pati jas įsigis iš kitos bendrovės. *Vikingo* pasinaudojo teise į pirkimo PVM, sumokėto pagal dvi *Freest* išrašytas sąskaitas faktūras, atskaitą.

23 *A posteriori* patikrinusi PVM deklaracijas, pirmosios pakopos mokesčių institucija apskaičiavo mokesčio skirtumą: 8 020 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 23 290 EUR) už 2012 m. antrąjį ir ketvirtąjį ketvirčius ir 13 257 000 HUF (apie 38 844 EUR) už 2013 m. pirmąjį ketvirtį; dalis šių sumų buvo susijusi su neteisėtai susigrąžinta PVM suma, o kita dalis – su nesumokėta PVM suma. Be to, ši institucija skyrė *Vikingo* mokestinę baudą ir nustatė delspinigius.

24 Grįsdama savo sprendimus ši mokesčių institucija rėmėsi per susijusius patikrinimus konstatuotomis aplinkybėmis ir tiekimų grandinėje dalyvavusių bendrovių vadovų pareiškimais ir teigė, kad iš tikrųjų mašinos įsigytos iš nežinomo asmens, todėl šie sandoriai nebuvo įvykdyti nei tarp sąskaitose faktūrose nurodytų asmenų, nei jose nurodytu būdu.

25 Antrosios pakopos mokesčių institucija patvirtino vieną iš šių sprendimų ir pakeitė kitą, ištaisydama nesumokėto PVM sumą, taip pat mokestinės baudos ir delspinigių sumas.

26 *Vikingo* apskundė šiuos sprendimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris dviem sprendimais juos pakeitė. Šis teismas dėl teisės į atskaitą, be kita ko, pažymėjo, kad *Vikingo* pateikė nagrinėjamas sąskaitas faktūras ir dokumentus, patvirtinančius jų išrašymą ir jų apmokėjimą, ir kad mašinų, kurios yra abiejų sutarčių dalykas, pristatymas neginčijamas. Be to, jis nusprendė, kad

mokesčių administratorius rėmėsi nesvarbiomis aplinkybėmis, kaip antai, be kita ko, tuo, kad ankstesniuose tiekimų grandinės etapuose veikiančios įmonės neturėjo materialinių ir žmogiškųjų išteklių, o apklausti vadovai neprisiminė su nagrinėjamais sandoriais susijusių aplinkybių.

- 27 *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) panaikino šiuos du sprendimus ir grąžino bylas nagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Jis nurodė, kad mokesčių administratorius, nagrinėdamas kiekvienos sutarties realumą ir galimą ketinimą išvengti mokesčio, turi išnagrinėti visą tiekimų grandinę ir vienų šios grandinės dalių įtaką kitoms. Jis nusprendė, kad šio administratoriaus veiksmai renkant įrodymus, susijusius su visais šios grandinės dalyviais, buvo teisingi ir kad pirmosios instancijos teismas netinkamai aiškino Apskaitos įstatymo 127 straipsnio 1 dalį ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kai rėmėsi tinkamos sąskaitos faktūros buvimu, nors teisė į atskaitą suponuoja, kad turi egzistuoti tikras ekonominis sandoris.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, nors buvo nustatyta, jog mašinos, dėl kurių sudarytos nagrinėjamos sutartys, buvo pradėtos naudoti *Vikingo* įmonėje, mokesčių administratorius nusprendė, kad atitinkamos sąskaitos faktūros, nekritikuojamos dėl jų formos, ir kiti pateikti dokumentai neįrodo, kad šiose sąskaitose faktūrose nurodyti ekonominiai sandoriai buvo įvykdyti, nes jų turinys buvo paneigtas parodymais dėl mašinų tiekimo ir kilmės, kuriuos pateikė sąskaitas faktūras išrašęs asmuo ir ankstesniuose grandinės etapuose veikusių įmonių vadovai, todėl šios sąskaitos faktūros nėra patikimos turinio atžvilgiu, nepaisant to, kad kiekvienas iš vadovų patvirtino, jog mašinos iš tikrųjų patiektos ir pradėtos naudoti. Be to, kiek tai susiję su priemonėmis, kurių iš įgijėjo turi būti pagrįstai reikalaujama, mokesčių administratorius nemanė, kad pakanka to, jog prieš sudarydama sutartis *Vikingo* susipažino su bendrovių registro išrašu dėl jos kontrahento ir paprašė parašo pavyzdžio, ar to, kad *Freest* vadovas apsilankė įmonėje.
- 29 Jis nurodo, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės yra analogiškos faktinėms aplinkybėms bylose, kuriose priimti 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, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869). Nepaisant šiame sprendime ir šiose nutartyse Teisingumo Teismo pateiktų atsakymų, mokesčių administratoriaus ir nacionalinių teismų išdėstytas teisės aiškinimas yra prieštaringas. Mokesčių administratorius ir toliau atsisako suteikti teisę į atskaitą motyvuodamas tuo, kad sąskaitų faktūrų turinys nėra patikimas, ir automatiškai laiko šią aplinkybę sukčiavimu, apie kurį apmokestinamasis asmuo būtinai turėjo žinoti.
- 30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodo, kad nutartyse, kuriomis nagrinėjamos bylos buvo grąžintos, *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nutarė, kad 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartyje *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869), kuria prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas rėmėsi panaikintuose sprendimuose, nepakeisti procedūros kriterijai, kurių reikia laikytis vertinant teisę į atskaitą, ir nurodė jam remiantis taikytinomis civilinio proceso taisyklėmis laikytis kriterijų, kuriuos *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nustatė 2016 m. rugsėjo 26 d. pranešime, susijusiu su objektyvių faktinių aplinkybių, reikšmingų pripažįstant teisę į atskaitą, nustatymu ir įrodymų vertinimu, reikalaujamas, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikytųsi taisyklių, susijusių su grandininiais tiekimais ir Apskaitos įstatymo nuostatų. Iš *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nurodymų matyti, kad mokesčių administratorius veikė teisingai, rinkdamas įrodymus, susijusius su visais šios grandinės dalyviais, ir, laikydamasis šių taisyklių ir šio įstatymo, išnagrinėjo klausimą, ar *Vikingo* žinojo, kad dalyvauja sukčiaujant mokesčiais.
- 31 Taigi, jo nuomone, vėl kyla klausimas, ar mokesčių administratoriaus praktika ir *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) pranešime pateiktas aiškinimas prieštarauja Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatytos teisės į atskaitą tikslui ir ar toks aiškinimas atitinka šios direktyvos 178 straipsnio a punktą ir mokesčių neutralumo bei veiksmingumo principus.

- 32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui visų pirma kyla klausimas, ar mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią teisei į atskaitą taikomos sąlygos, kad sąskaita faktūra įrodytų sandorio įvykdymą ir kad būtų laikytasi Apskaitos įstatymo nuostatų, o tinkamai išrašyta sąskaita faktūra laikoma nepakankama, atitinka Direktyvos 2006/112 220 ir 226 straipsnius.
- 33 Jis taip pat kelia klausimą dėl šios praktikos atitikties neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principams, taip pat Teisingumo Teismo jurisprudencijai, kiek tai susiję su reikalavimais, susijusiais su faktinėmis aplinkybėmis, kurios turi būti nustatytos, ir įrodymais, kurie turi būti pateikti. Pripažindamas, kad sukčiavimo atveju gali reikėti nagrinėti reikšmingas faktines aplinkybes, susijusias su iki apmokestinamojo asmens veikiančiais grandinės dalyviais, jis abejoja dėl mokesčių administratoriaus praktikos atkurti visą sandorių grandinę ir pripažinti, kad egzistuoja pažeidimas, dėl kurio turi būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, jeigu ekonominiu požiūriu ši grandinė nėra racionali arba jei sandoris yra nepagrįstas ar nėra tinkamai įrodytas, neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie šią aplinkybę.
- 34 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar proporcingumo principą reikia aiškinti taip, kad atsisakant suteikti teisę į atskaitą 200 % PVM skirtumo dydžio mokesstinės baudos skyrimas tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, yra proporcingas.
- 35 Galiausiai, atsižvelgdamas į nacionalinių teismų praktiką, kurioje, kaip jis mano, nepaisoma Direktyvoje 2006/112 įtvirtintų tikslų, jis kelia klausimą dėl teisių gynimo priemonių veiksmingumo ir pažymi, kad neturi galimybės teikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą kiekvienoje byloje.
- 36 Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar nagrinėjamas nacionalinis teisinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos, jei yra tenkinami materialiniai teisės į atskaitą reikalavimai, nepakanka vien turėti sąskaitos faktūros, kurios turinys atitinka [Direktyvos 2006/112] 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 turi atitikti ne tik Direktyvos 2006/112 nuostatas, bet ir nacionalinės teisės aktų dėl buhalterinės apskaitos principus ir specialias nuostatas patvirtinamųjų dokumentų srityje, kai pagal šiuos aktus taip pat reikalaujama, kad kiekvienas sandorių grandinės narys fiksuotų ir galėtų pateikti išsamią informaciją apie ekonominę sandorį, nurodytą tuose patvirtinamuosiuose dokumentuose, ir šiuo tikslu pateiktų sutampančius parodymus, yra suderinami su Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktu ir 178 straipsnio a punktu, siejamais su tos pačios direktyvos 220 straipsnio [1] punktu ir 226 straipsniu, ir su veiksmingumo principu?
2. Ar nagrinėjamas nacionalinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos grandinių sandorių atveju, neatsižvelgiant į jokiais 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, veikiančią kitoje grandinės stadijoje, ir atsisakoma suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į PVM atskaitą 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 grandinių sandorių 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 nagrinėjamas nacionalinis aiškinimas ir praktika, pagal kuriuos pateisinamas atsisakymas 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, atsižvelgiant į tai, kad jis nežino kitų grandinės narių įvykdyto sandorio visų elementų, arba į aplinkybes, 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, o norint 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 kažkokių 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 administratoriaus praktiką?
4. Ar, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 nuostatas dėl PVM atskaitos ir veiksmingumo principą, mokesčių administratorius turi išsamiai nurodyti kas sudaro sukčiavimą mokesčiais? Ar pagrįsta tai, kad mokesčių administratorius mano, jog grandinės narių klaidos ir pažeidimai, neturintys pagrįsto priežastinio ryšio su teise į PVM atskaitą, yra įrodymai, kad sukčiauta mokesčiais, teigdamas, kad 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? Ar sukčiavimo mokesčiais atveju 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 galima konstatuoti, kad egzistuoja kuri nors iš [Mokesčių procedūros kodekso] 170 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje nurodytų faktinių aplinkybių, kai apmokestinamasis asmuo pateikė mokesčių administratoriui visus turimus dokumentus ir į PVM deklaraciją įtraukė savo išrašytas sąskaitas faktūras?
6. Jei iš pateiktų atsakymų į prejudicinius klausimus matyti, kad nacionalinės teisės aiškinimas priėmus 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartį *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869) ir remiantis šia nutartimi 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 [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* [2016 m. lapkričio 10 d. Nutartis (C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869)] priimto sprendimo formos pasirinkimas reiškia, jog klausimas jau yra išspręstas Sąjungos teisėje ir išaiškintas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ir kad todėl atsakymas į jį yra akivaizdus, ar, jeigu byla grąžinta pakartotinai nagrinėti iš esmės, tai reiškia, jog klausimas liko nevysiškai aiškus ir dėl to vis dar reikia teikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą?

Dėl prejudicinių klausimų

- 37 Pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, jeigu atsakymą į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas į pateiktą klausimą nekelia jokių pagrįstų abejonių, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklauses generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.
- 38 Šią nuostatą reikia taikyti šioje byloje.

Dėl pirmojo–ketvirtojo klausimų

- 39 Pirmuoju–ketvirtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112, siejama su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad jai prieštarauja nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių administratorius atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti PVM, sumokėtą įsigyjant prekes, kurios jam buvo patiekios, motyvuodamas tuo, kad sąskaitų faktūrų, susijusių su šiais įsigijimais, negalima laikyti patikimomis, nes, pirma, šias sąskaitas faktūras išrašęs asmuo, neturėdamas reikiamų materialinių ir žmogiškųjų išteklių, negalėjo pagaminti ir patiekti šių prekių, taigi iš tikrųjų jos įsigytos iš nenustatyto asmens, antra, nebuvo laikytasi nacionalinių apskaitos taisyklių, trečia, su minėtais įsigijimais susijusi tiekimų grandinė nebuvo ekonomiškai pagrįsta ir, ketvirta, kai kuriuose ankstesniuose šios tiekimų grandinės sandoriuose buvo pažeidimų.
- 40 Primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kuri sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą yra nusprendęs Teisingumo Teismas, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš principo negali būti ribojama, jeigu apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, laikosi tam nustatytų materialinių ir formalių reikalavimų arba sąlygų (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 37 ir 38 punktus; 2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, 27 punktą ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 punktą).
- 41 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 39 punktą ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 37 punktą).
- 42 Klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Iš tiesų PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokesčių, tiesiogiai taikomą įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 49 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 40 punktą ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutarties *Signum Alfa Sped*, C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 32 punktą).
- 43 Vis dėlto teisė į PVM atskaitą siejama tiek su materialiuoju, tiek su formos reikalavimų ar sąlygų laikymusi. Dėl materialiuoju reikalavimų ar sąlygų iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti minėta teise, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas,

- kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens. Dėl naudojimosi teise į PVM atskaitą sąlygų, kurios sutampa su formos reikalavimais arba sąlygomis, PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 30–32 punktas ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 44 Be to, pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos būtinos teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui išvengti. Vis dėlto valstybių narių nustatytos priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vadinas, jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 49 ir 50 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 45 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nors šios sąlygos pagrindinėje byloje yra įvykdytos, *Vikingo* buvo atsisakyta suteikti teisę į atskaitą taikant, be kita ko, Apskaitos įstatymo normas, iš kurių matyti, kad sąskaita faktūra turi įrodyti, kad sandoris įvykdytas, taigi ji turi būti susijusi su realiu ekonominiu sandoriu. Mokesčių administratorius konstatavo, kad nagrinėjamų prekių nepagamino ir nepatiekė nei *Freest*, išrašiusi sąskaitas faktūras, nei jos subrangovė, nes šios įmonės neturėjo reikiamų žmogiškųjų ir materialinių išteklių, taigi šios prekės iš tikrųjų įsigytos iš nenustatyto asmens. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl galimybės taikyti šiai teisei įrodinėjimo reikalavimus, viršijančius Direktyvoje 2006/112 nustatytus formalumus.
- 46 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad teisės į atskaitą materialiosios sąlygos įvykdomos tik tuo atveju, jei prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, su kuriuo susijusi sąskaita faktūra, iš tikrųjų buvo atliktas. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad apmokestinamojo sandorio buvimo patikrinimas turi būti atliekamas pagal nacionalinėje teisėje nustatytas įrodinėjimo taisykles, bendrai įvertinus visus konkretaus atvejo duomenis ir faktines aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 31 ir 32 punktus ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 45 punktą). Todėl tokių taisyklių, kokios įtvirtintos Apskaitos įstatymo 15 straipsnio 3 dalyje, taikymas siekiant pagrindinėje byloje patikrinti, ar sąskaitos faktūros tikrai susijusios su realiais ekonominiais sandoriais, atitinka Direktyvą 2006/112.
- 47 Vis dėlto aplinkybė pagrindinėje byloje, kad nei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, nei jo subrangovas atitinkamų prekių nepagamino ir nepatiekė, be kita ko, dėl to, kad neturėjo reikiamų žmogiškųjų ir materialinių išteklių, nėra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog nagrinėjamų prekių tiekimų nebuvo, ir nesuteikti teisės į atskaitą, kuria rėmėsi *Vikingo*; šią aplinkybę galėjo lemti ir apgaulingas tiekėjų slėpimas, ir tiesiog subrangovų pasitelkimas (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 49 punktą ir 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 31 punktą).
- 48 Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje vartojama sąvoka „prekių tiekimas“ yra susijusi ne su nuosavybės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši sąvoka yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Iš to matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal minėtą straipsnį, net jei nagrinėjamos prekės nebuvo pagamintos ar patiektos sąskaitas faktūras išrašiusio asmens, o asmuo, iš kurio šios prekės buvo įsigytos, – nenustatytas, jeigu jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiama ši sąvoka, ir jais nebuvo sukčiaujama PVM srityje

(šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 20–22 punktus ir pagal analogiją 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 22 ir 23 punktus).

- 49 Iš to matyti: jeigu, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje nagrinėjami prekių tiekimai yra faktiškai įvykdyti ir šias prekes *Vikingo* panaudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, iš principo jai negalėtų būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 33 punktą ir 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Hardimpex*, C-444/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:318, 22 punktą).
- 50 Vis dėlto primintina, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvos 2006/112 pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 54 ir 55 punktus, taip pat 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 51 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo sukčiauja pats, taip pat tada, kai jis žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 46 punktą ir 2019 m. spalio 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 punktą).
- 52 Tačiau su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamam sukčiavimu ar kad kitas sandoris, kuris yra tiekimų grandinės dalis – ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas – yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Iš tiesų atsakomybės be kaltės sistemos nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 52 ir 55 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 47 ir 48 punktus ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 41 ir 42 punktus).
- 53 Kai apmokestinamasis asmuo pats nėra sukčiautojas PVM, jam gali būti neleista pasinaudoti teise į atskaitą tik tuomet, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes ar paslaugas, dėl kurių nori pasinaudoti teise į atskaitą, jis dalyvavo sandoryje, susijusiame su ankstesniame ar paskesniame prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės etape dalyvaujančio tiekėjo ar kito ūkio subjekto sukčiavimu PVM srityje (žr. 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 54 Šiuo klausimu dėl apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į atskaitą, rūpestingumo lygio Teisingumo Teismas jau ne kartą yra nusprendęs, kad Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje. Nagrinėjamu atveju priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, siekiant įsitikinti, kad jo sandoriai nesusiję su ūkio subjekto ankstesniame etape įvykdytu sukčiavimu, nustatymas iš esmės priklauso nuo šio konkretaus atvejo aplinkybių (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 54 ir 59 punktus ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 52 punktą).

- 55 Išties, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigotas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, kad įsitikintų jo patikimumu (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 60 punktą).
- 56 Vis dėlto mokesčių administratorius negali versti apmokestinamojo asmens atlikti jo tiekėjo sudėtingų ir nuodugnių patikrinimų, taip *de facto* perduodamas jam savo kontrolės funkcijas (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 51 punktą). Konkrečiai kalbant, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat ar turi atitinkamų prekių ir gali jas pristatyti ir ar jis įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjų sandoriuose nėra pažeidimų ar sukčiavimo, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 61 punktą).
- 57 Be to, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kadangi atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, mokesčių institucijos turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo arba žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, buvo susijęs su tokiu sukčiavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos nustatė tokių objektyvių įrodymų egzistavimą (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 39 punktą ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 58 Taigi, jei mokesčių administratorius padaro išvadą, kad sandoriai, dėl kurių buvo išduotos sąskaitos faktūros ir kuriais grindžiama teisė į atskaitą, realiai nebuvo įvykdyti, nes tas sąskaitas faktūras išdavęs asmuo ar kiti subjektai, veikiantys ankstesniuose tiekimų grandinės etapuose, sukčiavo ar padarė pažeidimų, šis mokesčių administratorius, kad galėtų nesuteikti teisės į atskaitą, atsižvelgdamas į objektyvius įrodymus ir nereikalaudamas iš sąskaitų faktūrų gavėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad šie sandoriai susiję su sukčiavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 10 d. Nutarties *Signum Alfa Sped*, C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 59 Šiuos objektyvius įrodymus mokesčių administratorius turi nustatyti pagal nacionalinėje teisėje numatytas įrodinėjimo taisykles, nes Sąjungos teisėje nėra taisyklių, susijusių su įrodymų rinkimo tvarka sukčiavimo PVM srityje. Vis dėlto šios taisyklės neturi daryti neigiamo poveikio Sąjungos teisės veiksmingumui (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 65 punktą ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 37 punktą).
- 60 Kalbant apie pagrindinę bylą, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog, neleidamas *Vikingo* pasinaudoti teise į atskaitą, mokesčių administratorius, be šios nutarties 45 punkte nurodytų faktinių aplinkybių, taip pat pažymėjo, kad nagrinėjamais sandoriais siekta įrodyti iš nenustatytų asmenų įsigytų mašinų, nurodytų sąskaitose faktūrose, kilme, kad sąskaitas faktūras išrašiusio asmens subrangovas galėtų išvengti PVM mokėjimo, o *Vikingo* atsirastų teisė į atskaitą, nors šis subrangovas PVM nesumokėjo.
- 61 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad sandorių grandinės atveju, remiantis *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) jurisprudencija, reikia išnagrinėti visą šią grandinę ir jos dalyvių teisinius veiksmus, taip pat patikrinti, ar minėtos grandinės sukūrimas yra racionaliai pateisinamas. Gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, jeigu grandinės sukūrimas ekonominiu požiūriu yra neracionalus ar nėra tinkamai pateisinamas arba kurio nors dalyvių ekonominio sandorio

- elemento apmokestinamasis asmuo nepagrindžia ar neįmanoma šio elemento patikrinti. Be to, mokesčių administratoriaus praktika, grindžiama šio teismo pranešimu ir jurisprudencija, be kita ko, yra atskirti nagrinėjamus sandorius pagal tai, ar jie yra ar nėra įvykdyti tarp sąskaitoje faktūroje nurodytų šalių, pirmiausia atsižvelgiant į ekonominio sandorio įvykdymo sąlygas. Manytina, kad ekonominis sandoris nebuvo sudarytas tarp šių šalių, kai jis susijęs su kokiu nors pažeidimu ar trūkumu, ypač kai apmokestinamasis asmuo neturėjo informacijos arba neturi jokių įrodymų dėl ankstesniuose grandinės etapuose veikiančių ūkio subjektų ekonominės veiklos. Tokiu atveju galima, bet neprivaloma nagrinėti, ar sąskaitos faktūros gavėjas žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą.
- 62 Pirma, pažymėtina, kad, kaip priminta šios nutarties 41 ir 42 punktuose, teisė į PVM atskaitą taikoma neatsižvelgiant į nagrinėjamos ekonominės veiklos tikslą ir rezultatą, o tai, ar PVM, mokėtinas už ankstesnius sandorius, susijusius su atitinkamomis prekėmis, buvo ar nebuvo sumokėtas į valstybės biudžetą, neturi įtakos šiai teisei. Be to, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamieji asmenys, siekdami apriboti jiems tenkančią mokesčių naštą, paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Draudimo piktnaudžiauti principas, taikomas PVM srityje, draudžia visiškai fiktyvius, ekonomiškai nepagrįstus susitarimus, sudaromus vien siekiant mokesstinės naudos, kurios suteikimas prieštarautų Direktyvai 2006/112 (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 ir 36 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 63 Iš to matyti, kad jei, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, prekių tiekimas pagrindinėje byloje yra įrodytas, tai, kad sandorių, dėl kurių vykdyti šie tiekimai, grandinė yra ekonomiškai neracionali ar nėra tinkamai pateisinama, kaip ir tai, kad vienas iš šios grandinės dalyvių neįvykdė savo mokesčių pareigų, savaime nereiškia sukčiavimo.
- 64 Antra, šios nutarties 61 punkte aprašyta įrodinėjimo tvarka, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui neleidžiama pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu jis, be kita ko, nepateikia duomenų, pateisinančių visus visų šios grandinės dalyvių įvykdytus sandorius ir šių dalyvių ekonominę veiklą, prirėkęs prieš jį remiantis tuo, kad šių duomenų neįmanoma patikrinti, prieštarauja šios nutarties 50–58 punktuose primintai jurisprudencijai, iš kurios matyti, kad būtent mokesčių administratorius kiekvienu nagrinėjamu atveju turi, atsižvelgdamas į objektyvius duomenis, pakankamai teisiškai įrodyti apmokestinamojo asmens įvykdyto sukčiavimo buvimą arba tai, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su sukčiavimu, kurį vykdo sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo ar kitas ūkio subjektas, dalyvaujantis ankstesniame prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės etape.
- 65 Nors atsižvelgiant į šios nutarties 45 ir 60 punktuose aprašytas faktines aplinkybes, žinoma, gali būti požymių, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant arba kad jis žinojo ar turėjo žinoti, jog atitinkami sandoriai susiję su sąskaitas faktūras išrašiusio asmens vykdomu sukčiavimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar tokie įrodymai buvo pateikti, pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles atlikęs bendrą visų pagrindinės bylos duomenų ir faktinių aplinkybių vertinimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 30 punktą ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutarties *Signum Alfa Sped*, C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 36 punktą).
- 66 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyva 2006/112, siejama su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad jai prieštarauja nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių administratorius atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti PVM, sumokėtą įsigyjant prekes, kurios jam buvo patiekios, motyvuodamas tuo, kad sąskaitų faktūrų, susijusių su šiais įsigijimais, negalima laikyti patikimomis, nes, pirma, šias sąskaitas faktūras išrašęs asmuo, neturėdamas reikiamų materialinių ir žmogiškųjų išteklių, negalėjo pagaminti ir patiekti šių prekių, taigi iš tikrųjų jos įsigytos iš nenustatyto asmens, antra, nebuvo laikytasi nacionalinių apskaitos taisyklių, trečia, su

minėtais įsigijimais susijusi tiekimų grandinė nebuvo ekonomiškai pagrįsta ir, ketvirta, kai kuriuose ankstesniuose šios tiekimų grandinės sandoriuose buvo pažeidimų. Norint pagrįsti tokį atsisakymą, turi būti pakankamai teisiškai įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant arba kad jis žinojo ar turėjo žinoti, jog šie sandoriai susiję su sąskaitas faktūras išrašiusio asmens ar bet kurio kito ūkio subjekto, dalyvaujančio ankstesniame šios tiekimų grandinės etape, sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl penktojo klausimo

- 67 Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar proporcingumo principas turi būti aiškinamas taip, kad jam prieštarauja mokesstinės baudos, atitinkančios dvigubą neteisėtai atliktos PVM atskaitos sumą, skyrimas apmokestinamajam asmeniui, nors valstybės išdas neprarado mokesčių pajamų. Be to, jis klausia, ar galima manyti, kad viena iš Mokesčių procedūros kodekso 170 straipsnio 1 dalies trečio sakinio faktinių taikymo sąlygų yra įvykdyta, jeigu apmokestinamasis asmuo pateikė mokesčių administratoriui visus turimus dokumentus ir į savo PVM deklaraciją įtraukė savo išrašytas sąskaitas faktūras.
- 68 Šiuo klausimu reikia priminti, kad vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui Teisingumo Teismas neturi kompetencijos aiškinti nacionalinės teisės, nes ši užduotis tenka tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui (2020 m. sausio 30 d. Sprendimo *Generics (UK) ir kt.*, C-307/18, EU:C:2020:52, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Todėl šio klausimo antra dalis, kurioje prašoma išaiškinti nacionalinę teisę, yra nepriimtina.
- 69 Dėl minėto klausimo pirmos dalies reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neturi tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija (2020 m. kovo 26 d. Sprendimo *Miasto Łowicz ir Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Teisėjams taikoma drausminė tvarka)*, C-558/18 ir C-563/18, EU:C:2020:234, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teises aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2018 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Wightman ir kt.*, C-621/18, EU:C:2018:999, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 70 SESV 267 straipsnyje įtvirtinta procedūra yra Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimo priemonė, kuria naudodamasis Teisingumo Teismas pateikia nacionaliniams teismams Bendrijos teisės aiškinimą, kurio jiems reikia jų nagrinėjamai bylai išspręsti. Vis dėlto prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateikiamas ne dėl to, kad būtų suformuluotos patariamiosios nuomonės bendro pobūdžio arba hipotetiniais klausimais, o dėl būtinybės veiksmingai išspręsti ginčą (2020 m. kovo 26 d. Sprendimo *Miasto Łowicz ir Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Teisėjams taikoma drausminė tvarka)*, C-558/18 ir C-563/18, EU:C:2020:234, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 71 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Mokesčių procedūros kodekso 170 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje, kurį mokesčių administratorius taikė pagrindinėje byloje, yra numatyta bauda, sudaranti 200 % nesumokėtos sumos, jei skirtumas, palyginti su mokėtina suma, yra susijęs su pajamų slėpimu arba įrodymų, apskaitos dokumentų ar įrašų klastojimu ar sunaikinimu. Šios sankcijos proporcingumo klausimas gali kilti tik tuomet, kai egzistuoja visi šią nuostatą sudarantys elementai, o nagrinėjama situacija patenka į šios nuostatos taikymo sritį. Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto situacijos aprašymo nematyti, kad taip yra šiuo atveju.

- 72 Šiomis aplinkybėmis penktojo klausimo pirma dalis yra hipotetinė ir atsakymas į ją nėra būtinas sprendimui pagrindinėje byloje priimti. Taigi ji ir nepriimtina.

Dėl šeštojo klausimo

- 73 Šeštuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar apmokestinamųjų asmenų teisė pareikšti ieškinį dėl žalos atlyginimo turi būti laikoma užtikrinančia teisę į veiksmingą teisinę gynybą, įtvirtintą Chartijos 47 straipsnyje, kai galutinės instancijos nacionalinio teismo jurisprudencija nuolat prieštarauja Direktyvai 2006/112, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas, atsižvelgiant į tai, kad žemesnių instancijų teismai negali Teisingumo Teismui teikti prašymo priimti prejudicinį sprendimą kiekvienoje nagrinėjamoje byloje.
- 74 Šiuo klausimu pirmiausia reikia konstatuoti, kad teisės į nesilaikant Sąjungos teisės padarytos žalos atlyginimą klausimas yra nesusijęs su pagrindinės bylos dalyku. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo jokių kliūčių teisės subjektų teisei nacionaliniuose teismuose pareikšti ieškinį dėl mokesčių administratoriaus sprendimų. Galiausiai jis taip pat neteigia, kad pagal nacionalinę teisę jis negali pateikti Teisingumo Teismui prejudicinio klausimo, jeigu mano, kad aukštesnės instancijos teismo jurisprudencija prieštarauja Sąjungos teisei, arba jeigu jam kyla abejonių šiuo klausimu, ir neteigia, kad pagal nacionalinę proceso teisę jam privalomi šio aukštesniojo teismo teisiniai vertinimai ar nurodymai, jeigu atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo aiškinimą, kurį prašė pateikti, mano, kad šie vertinimai ar nurodymai neatitinka Sąjungos teisės.
- 75 Šiuo klausimu reikia priminti, kad teismas, kurio sprendimas nėra galutinis, turi turėti galimybę pateikti jam rūpimus klausimus Teisingumo Teismui, jei mano, jog dėl aukštesnės instancijos teismo atliktų teisinių vertinimų būtų priverstas priimti Sąjungos teisei prieštaraujantį sprendimą. Be to, reikia pabrėžti, kad SESV 267 straipsnio antroje pastraipoje nacionaliniam teismui pripažinta teisė prieš, esant reikalui, atsisakant taikyti Sąjungos teisei prieštaraujančius aukštesnės instancijos teismo nurodymus prašyti Teisingumo Teismo pateikti prejudicinį išaiškinimą negali virsti pareiga (2010 m. spalio 5 d. Sprendimo *Elchinov*, C-173/09, EU:C:2010:581, 27 ir 28 punktai).
- 76 Darytina išvada, kad šeštasis klausimas, kuris akivaizdžiai nesusijęs su pagrindinės bylos dalyku ir faktinėmis aplinkybėmis, yra nepriimtinas atsižvelgiant į šios nutarties 69 punkte primintą jurisprudenciją.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 77 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nutaria:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siejama su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad jai prieštarauja nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių administratorius atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti PVM, sumokėtą įsigyjant prekes, kurios jam buvo patiekios, motyvuodamas tuo, kad sąskaitų faktūrų, susijusių su šiais įsigijimais, negalima laikyti patikimomis, nes, pirma, šias sąskaitas faktūras išrašęs asmuo, neturėdamas reikiamų materialinių ir žmogiškųjų išteklių, negalėjo pagaminti ir patiekti šių prekių, taigi iš tikrųjų jos įsigytos iš nenustatyto asmens, antra, nebuvo laikytasi nacionalinių apskaitos taisyklių, trečia, su minėtais įsigijimais susijusi tiekimų grandinė nebuvo ekonomiškai pagrįsta

ir, ketvirta, kai kuriuose ankstesniuose šios tiekimų grandinės sandoriuose buvo pažeidimų. Norint pagrįsti tokį atsisakymą, turi būti pakankamai teisiškai įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukčiaujant arba kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog šie sandoriai susiję su sąskaitas faktūras išrašiusio asmens ar bet kurio kito ūkio subjekto, dalyvaujančio ankstesniame šios tiekimų grandinės etape, sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.