

Laikina versija

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 – Teisės PVM atskaitė – Atsisakymas – Prekių tiekimo buvimo sąlygos – Sukčiavimas – Įrodymai – Sankcija – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis – Teisės veiksmingų teisminių gynybų“

Byloje C-610/19

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis 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. Ilešis,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

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* (Nacionalinė mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija, Vengrija) ginčo dėl teisės į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto pagal dvi sąskaitas fakturas, susijusias su mašinos 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 paskutiniais 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“ – teisė 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 prievolę, 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 išrašytą sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekia prekes ar teikia 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 būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, taigi 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 vartotojui, nurodytam kaip gavėjas, 26 straipsnis taikomas tik vienam prekės tiekimui.“

11 Šio įstatymo 26 straipsnyje numatyta:

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

12 Šio įstatymo 119 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, teisė atskaityti mokestį 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 būtų kaip toks naudoja ar kitaip eksploatuoja apmokestinamosioms prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokestį, 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 numatytą atvejų – jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kaip rodytą apie vykdytą sandorį;

<...>“

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

„Šiame įstatyme nustatytos subjektai, 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 Minuto 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. Jų 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 naudojamas 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 naudojimu 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 įstatymų įrodinėjimo pareiga tenka mokesčio mokėtojui.

<...>

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

20 Minuto 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 slapimu, įrodymų, apskaitos dokumentų ar rašų klastojimu ar sunaikinimu. Mokesčių institucijos taip pat skiria fiskalinę baudą, kai apmokestinamasis asmuo, neturėdamas tam teisės, pateikia paramos prašymą, prašymą grąžinti mokestį 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 jį net panaikinta mokesčių institucijų iniciatyva ar gavus prašymą, esant išimtinėms aplinkybėms, kai galima daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, jo atstovas, darbuotojas, narys ar galiojantis, dėl kurio atsirado mokesčių skola, veikė taip žvalgiai, kaip iš jo galima buvo tikėtis atitinkamoje situacijoje. Bauda turi būti sumažinama vertinus visas nagrinėjamo atvejo aplinkybes, be kita ko, mokesčių skolos mastą, jos atsiradimo aplinkybes, apmokestinamojo asmens neteisėtą veiksmą (veikimo ar neveikimo) rimtumą ir dažnumą.

2. Nei mokesčių institucijų iniciatyva, nei gavus prašymą, bauda nemažinama, kai mokesčių skola yra susijusi su pajamų slėpimu, rodymu, apskaitos dokumentų ar rašų 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 maišelių 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, atskaitę.

23 *A posteriori* patikrinusi PVM deklaracijas, pirmosios pakopos mokesčių institucija apskaičiavo mokesčių 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 šio sumos 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 Grėsdama savo sprendimus šio mokesčių institucija rėmėsi per susijusius patikrinimus konstatuotomis aplinkybėmis ir tiekimo grandinėje dalyvavusių bendrovių vadovų pareiškimais ir teigė, kad iš tikrųjų mašinos įsigytos iš nežinomo asmens, todėl šie sandoriai nebuvo vykdyti 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 mokestinę baudos ir delspinigį sumas.

26 *Vikingo* apskundė šiuos sprendimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris dviem sprendimais juos pakeitė. Šis teismas dėl teisės atskaitę, be kita ko, pažymėjo, kad *Vikingo* pateikė nagrinėjamas sąskaitas faktūras ir dokumentus, patvirtinančius įvairius išrašymus ir įvairius apmokėjimus, ir kad mašinų, kurios yra abiejų sutarčių dalykas, pristatymas neginėjamas. Be to, jis nusprendė, kad mokesčių administratorius rėmėsi nesvarbiomis aplinkybėmis, kaip antai, be kita ko, tuo, kad ankstesniuose tiekimo grandinės etapuose veikiantis monetas 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 mokesčių, turi išnagrinėti visą tiekimo grandinę ir vieną šios grandinės dalį, taktiškai kitoms. Jis nusprendė, kad

šio administratoriaus veiksmai renkant ?rodymus, susijusius su visais šios grandin?s dalyviais, buvo teisingi ir kad pirmosios instancijos teismas netinkamai aiškino Apskaitos ?statymo 127 straipsnio 1 dal? ir Teisingumo Teismo jurisprudencij?, kai r?m?si tinkamos s?skaitos fakt?ros buvimu, nors teis? ? atskait? suponuoja, kad turi egzistuoti tikras ekonominis sandoris.

28 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad, nors buvo nustatyta, jog mašinos, d?l kuri? sudarytos nagrin?jamos sutartys, buvo prad?tos naudoti *Vikingo* ?mon?je, mokes?i? administratorius nusprend?, kad atitinkamos s?skaitos fakt?ros, nekritikuojamos d?l j? formos, ir kiti pateikti dokumentai ne?rodo, kad šiose s?skaitose fakt?rose nurodyti ekonominiai sandoriai buvo ?vykdyti, nes j? turinys buvo paneigtas parodymais d?l mašin? tiekimo ir kilm?s, kuriuos pateik? s?skaitas fakt?ras išraš?s asmuo ir ankstesniuose grandin?s etapuose veikusi? ?moni? vadovai, tod?l šios s?skaitos fakt?ros n?ra patikimos turinio atžvilgiu, nepaisant to, kad kiekvienas iš vadov? patvirtino, jog mašinos iš tikr?j? patiekto ir prad?tos naudoti. Be to, kiek tai susij? su priemon?mis, kuri? iš ?gij?jo turi b?ti pagr?stai reikalaujama, mokes?i? administratorius neman?, kad pakanka to, jog prieš sudarydama sutartis *Vikingo* susipažino su bendrovi? registro išrašu d?l jos kontrahento ir papraš? parašo pavyzdžio, ar to, kad *Freest* vadovas apsilank? ?mon?je.

29 Jis nurodo, kad pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s yra analogiškos faktin?ms aplinkyb?ms 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. geguž?s 16 d. Nutartis *Hardimpex* (C?444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318) ir 2016 m. lapkri?io 10 d. Nutartis *Signum Alfa Sped* (C?446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869). Nepaisant šiame sprendime ir šiose nutartyse Teisingumo Teismo pateikt? atsakym?, mokes?i? administratoriaus ir nacionalini? teism? išd?styta teis?s aiškinimas yra prieštaringas. Mokes?i? administratorius ir toliau atsisako suteikti teis? ? atskait? motyvuodamas tuo, kad s?skait? fakt?r? turinys n?ra patikimas, ir automatiškai laiko ši? aplinkyb? suk?iavimu, apie kur? apmokestinamasis asmuo b?tinai tur?jo žinoti.

30 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat nurodo, kad nutartyse, kuriomis nagrin?jamos bylos buvo gr?žintos, *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas) nutar?, kad 2016 m. lapkri?io 10 d. Nutartyje *Signum Alfa Sped* (C?446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869), kuria prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas r?m?si panaikintuose sprendimuose, nepakeisti proced?ros kriterijai, kuri? reikia laikytis vertinant teis? ? atskait?, ir nurod? jam remiantis taikytinomis civilinio proceso taisykl?mis laikytis kriterij?, kuriuos *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas) nustat? 2016 m. rugs?jo 26 d. pranešime, susijusi? su objektyvi? faktini? aplinkybi?, reikšming? pripaž?stant teis? ? atskait?, nustatymu ir ?rodym? vertinimu, reikalaudamas, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas laikt?si taisykli?, susijusi? su grandininiais tiekimais ir Apskaitos ?statymo nuostat?. Iš *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas) nurodym? matyti, kad mokes?i? administratorius veik? teisingai, rinkdamas ?rodymus, susijusius su visais šios grandin?s dalyviais, ir, laikydamasis ši? taisykli? ir šio ?statymo, išnagrin?jo klausim?, ar *Vikingo* žinojo, kad dalyvauja suk?iaujant mokes?iais.

31 Taigi, jo nuomone, v?l kyla klausimas, ar mokes?i? administratoriaus praktika ir *Kúria* (Aukš?iausiasis Teismas) pranešime pateiktas aiškinimas prieštarauja Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatytos teis?s ? atskait? tikslui ir ar toks aiškinimas atitinka šios direktyvos 178 straipsnio a punkt? ir mokes?i? neutralumo bei veiksmingumo principus.

32 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui vis? pirma kyla klausimas, ar mokes?i? administratoriaus praktika, pagal kuri? teisei ? atskait? taikomos s?lygos, kad s?skaita fakt?ra ?rodyt? sandorio ?vykdym? ir kad b?t? laikytasi Apskaitos ?statymo nuostat?, o tinkamai išrašyta s?skaita fakt?ra 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 rodymais, 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 visų sandorių grandinę ir pripažinti, kad egzistuoja pažeidimas, dėl kurio turi būti atsisakyta suteikti teisę atskaitai, jeigu ekonominiu požiūriu ši grandinė nėra racionali arba jei sandoris yra nepagrįstas ar nėra tinkamai rodytas, neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie šias aplinkybes.

34 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar proporcingumo principą reikia aiškinti taip, kad atsisakant suteikti teisę atskaitai 200 % PVM skirtumo dydžio mokestinės baudos skyrimas tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, yra proporcingas.

35 Galiausiai, atsižvelgdamas į nacionalinį teismo praktiką, kurioje, kaip jis mano, nepaisoma Direktyvoje 2006/112 įtvirtintų tikslų, jis kelia klausimą dėl teisio 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 administracinis 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 atskaiti reikalavimai, nepakanka vien turėti sąskaitos faktus, kurios turinys atitinka [Direktyvos 2006/112] 226 straipsnio reikalavimus, o tam, kad teisėtai įgyvendintų savo teisę mokesčio atskaitai pagal aptariamą sąskaitos faktą, apmokestinamasis asmuo turi turėti papildomus dokumentinius rodymus, kurie turi atitikti ne tik Direktyvos 2006/112 nuostatas, bet ir nacionalinės teisės aktų dėl buhalterinės apskaitos principus ir specialias nuostatas patvirtinamąjį dokumentą srityje, kai pagal šiuos aktus taip pat reikalaujama, kad kiekvienas sandorių grandinės narys fiksuotų ir galėtų pateikti išsamią informaciją apie ekonominį 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 grandininis sandorių atveju, neatsižvelgiant į jokiais kitas aplinkybes, vien dėl to, kad sandoris yra toks, kiekvienas iš grandinės narių privalo tikrinti įvykdomo ekonominio sandorio elementus ir padaryti iš šio tikrinimo išvadas apie kitą apmokestinamąjį asmenį, veikiantį kitoje grandinės stadijoje, ir atsisakoma suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę PVM atskaitai 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 grandininis sandorių atveju, kai nagrinėjamos objektyvios aplinkybės, kurios galėtų pateisinti atsisakymą suteikti teisę PVM atskaitai, nustatant ir vertinant rodymą, kuriais grindžiamas atsisakymas suteikti teisę PVM atskaitai, reikšmingumą ir rodymą 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 teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui, kuris naudoja prekes savo apmokestinamiesiems sandoriams valstyb?je nar?je, kurioje jis ?vykdo tuos sandorius, ir kuris turi Direktyv? 2006/112 atitinkan?i? s?skait? fakt?r?, atsižvelgiant ? tai, kad jis nežino kit? grandin?s nari? ?vykdyto sandorio vis? element?, arba ? aplinkybes, kurios susijusios su grandin?s nariais, veikian?iais anks?iau nei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, ir kurioms apmokestinamasis asmuo negal?jo daryti jokios ?takos d?l ne su juo susijusi? priežas?i?, o norint pasinaudoti teise ? PVM atskait? taikomas reikalavimas, kad apmokestinamasis asmuo, remdamasis pagr?stai jo turimomis priemon?mis, ?gyvendint? bendr? tikrinimo pareig?, kuri turi b?ti vykdoma ne tik sudarant sutart?, bet ir j? vykdant bei ?vykdžius, yra suderinami su Direktyvos 2006/112 nuostatomis d?l PVM atskaitos ir su mokes?i? neutralumo bei veiksmingumo principais? Ar šiuo atveju apmokestinamasis asmuo privalo susilaikyti nuo pasinaudojimo teise ? PVM atskait?, kai d?l kažkokio s?skaitoje fakt?roje nurodyto ekonominio sandorio elemento jau sudarius sutart?, j? vykdant arba ?vykdžius paaišk?ja pažeidimas arba jis sužino apie aplinkyb?, d?l kurios atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? pagal mokes?i? administratoriaus praktik??

4. Ar, atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 nuostatas d?l PVM atskaitos ir veiksmingumo princip?, mokes?i? administratorius turi išsamiai nurodyti kas sudaro suk?iavim? mokes?iais? Ar pagr?sta tai, kad mokes?i? administratorius mano, jog grandin?s nari? klaidos ir pažeidimai, neturintys pagr?sto priešastinio ryšio su teise ? PVM atskait?, yra ?rodymai, kad suk?iauta mokes?iais, teigdamas, kad atsižvelgiant ? tai, jog d?l ši? klaid? ir pažeidim? s?skaitos fakt?ros turinys pasirodo es?s mažai tik?tinas, darytina išvada, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti apie suk?iavim? mokes?iais? Ar suk?iavimo mokes?iais atveju pateisinama tai, kad apmokestinamasis asmuo privalo atlikti pirmiau nurodytos apimties ir išsamumo patikrinim?, ar vis d?lto šia pareiga viršijami veiksmingumo principo reikalavimai?

5. Ar sankcija, kuri? sudaro atsisakymas suteikti teis? ? PVM atskait? ir ?pareigojimas sumok?ti mokestin? baud?, lygi? 200 % mokestinio skirtumo, yra proporcinga, kai tiesiogiai d?l apmokestinamojo asmens teis?s ? PVM atskait? nebuvo prarasta joki? išdo l?š?? Ar galima konstatuoti, kad egzistuoja kuri nors iš [Mokes?i? proced?ros kodekso] 170 straipsnio 1 dalies tre?iame sakinyje nurodyt? faktini? aplinkybi?, kai apmokestinamasis asmuo pateik? mokes?i? administratoriui visus turimus dokumentus ir ? PVM deklaracij? ?trauk? savo išrašytas s?skaitas fakt?ras?

6. Jei iš pateikt? atsakym? ? prejudicinius klausimus matyti, kad nacionalin?s teis?s aiškinimas pri?mus 2016 m. lapkri?io 10 d. Nutart? *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 d?l PVM atskaitos, ir atsižvelgiant ? tai, kad pirmosios instancijos teismas negali pateikti prašymo priimti prejudicin? sprendim? kiekvienoje byloje, ar remiantis [Chartijos] 47 straipsniu galima teigti, kad apmokestinam?j? asmen? teis? pareikšti ieškin? teisme d?l nuostoli? ir žalos atlyginimo užtikrina j? tame straipsnyje ?tvirtint? teis? ? veiksming? teismin? gynyb? ir nešališk? teism?? Ar šiomis aplinkyb?mis reikia aiškinti taip, kad byloje *Signum Alfa Sped* [2016 m. lapkri?io 10 d. Nutartis (C?446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869)] priimto sprendimo formos pasirinkimas reiškia, jog klausimas jau yra išspr?stas S?jungos teis?je ir išaiškintas Europos S?jungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ir kad tod?l atsakymas ? j? yra akivaizdus, ar, jeigu byla gr?žinta pakartotinai nagrin?ti iš esm?s, tai reiškia, jog klausimas liko nevisiškai aiškus ir d?l to vis dar reikia teikti prašym? priimti prejudicin? sprendim??

D?l prejudicini? klausim?

37 Pagal Proced?ros reglamento 99 straipsn?, jeigu atsakym? ? klausim?, d?l kurio pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas ? pateikt? klausim? nekelia joki? pagr?st? abejoni?, Teisingumo Teismas,

vadovaudamasis teis?jo praneš?jo si?lymu ir išklausk?s generalin? advokat?, bet kada gali nuspręsti priimti sprendim? motyvuota nutartimi.

38 Ši? nuostat? reikia taikyti šioje byloje.

D?I pirmojo–ketvirtojo klausim?

39 Pirmuoju–ketvirtuoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112, siejama su mokes?i? neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, turi b?ti aiškinama taip, kad jai prieštarauja nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? administratorius atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti PVM, sumok?t? ?sigyjant prekes, kurios jam buvo patiekto, motyvuodamas tuo, kad s?skait? fakt?r?, susijusi? su šiais ?sigijimais, negalima laikyti patikimomis, nes, pirma, šias s?skaitas fakt?ras išraš?s asmuo, netur?damas reikiam? materialini? ir žmogišk?j? ištekli?, negal?jo pagaminti ir pateikti ši? prek?, taigi iš tikr?j? jos ?sigytos iš nenustatyto asmens, antra, nebuvo laikytasi nacionalini? apskaitos taisykli?, tre?ia, su min?tais ?sigijimais susijusi tiekim? grandin? nebuvo ekonomiškai pagr?sta ir, ketvirta, kai kuriuose ankstesniuose šios tiekim? grandin?s sandoriuose buvo pažeidim?.

40 Primintina, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už j? ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kart? yra nusprend?s Teisingumo Teismas, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš principo negali b?ti ribojama, jeigu apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, laikosi tam nustatyt? materialini? ir formali? reikalavim? arba s?lyg? (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 punktas; 2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Altic*, C?329/18, EU:C:2019:831, 27 punkt? ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 33 punkt?).

41 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?I bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, 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 punktas ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 37 punktas).

42 Klausimas, ar už ankstesnius arba v?lesnius atitinkam? prek? pardavimo sandorius mok?tinas PVM buvo sumok?tas valstyb?s išdui, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM. Iš ties? PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokest?, tiesiogiai taikom? ?vairi? kainos sudedam?j? dalį išlaidoms (2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 49 punktas; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 40 punktas ir 2016 m. lapkri?io 10 d. Nutarties *Signum Alfa Sped*, C?446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 32 punktas).

43 Vis d?lto teis? ? PVM atskait? siejama tiek su materiali?j?, tiek su formos reikalavim? ar s?lyg? laikymusi. D?I materiali?j? reikalavim? ar s?lyg? iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad b?t? galima pasinaudoti min?ta teise, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo b?t? „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal ši? direktyv?, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? PVM atskait?, apmokestinamasis asmuo naudot? savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prek?s ar paslaugos b?t? ?sigytos iš kito apmokestinamojo asmens. D?I naudojimosi teise ? PVM

atskait? s?lyg?, kurios sutampa su formos reikalavimais arba s?lygomis, PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo tur?ti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r? (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 pirm? pastraip? valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos b?tinos teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui išvengti. Vis d?lto valstybi? nari? nustatytos priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Vadinas, jos neturi b?ti naudojamos taip, kad d?l j? sistemingai b?t? abejojama teise ? PVM atskait?, tod?l 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 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad nors šios s?lygos pagrindin?je byloje yra ?vykdytos, *Vikingo* buvo atsisakyta suteikti teis? ? atskait? taikant, be kita ko, Apskaitos ?statymo normas, iš kuri? matyti, kad s?skaita fakt?ra turi ?rodyti, kad sandoris ?vykdytas, taigi ji turi b?ti susijusi su realiu ekonominiu sandoriu. Mokes?i? administratorius konstatavo, kad nagrin?jam? prekį nepagamino ir nepatiek? nei *Freest*, išrašiusi s?skaitas fakt?ras, nei jos subrangov?, nes šios ?mon?s netur?jo reikiam? žmogišk?j? ir materialini? išteklį, taigi šios prek?s iš tikr?j? ?sigytos iš nenustatyto asmens. Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas d?l galimyb?s taikyti šiai teisei ?rodin?jimo reikalavimus, viršijan?ius Direktyvoje 2006/112 nustatytus formalumus.

46 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad teis?s ? atskait? materialiosios s?lygos ?vykdomos tik tuo atveju, jei prekį tiekimas ar paslaug? teikimas, su kuriuo susijusi s?skaita fakt?ra, iš tikr?j? buvo atliktas. Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad apmokestinamojo sandorio buvimo patikrinimas turi b?ti atliekamas pagal nacionalin?je teis?je nustatytas ?rodin?jimo taisykles, bendrai ?vertinus 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 punkt?). Tod?l toki? taisykli?, kokios ?tvirtintos Apskaitos ?statymo 15 straipsnio 3 dalyje, taikymas siekiant pagrindin?je byloje patikrinti, ar s?skaitos fakt?ros tikrai susijusios su realiais ekonominiais sandoriais, atitinka Direktyv? 2006/112.

47 Vis d?lto aplinkyb? pagrindin?je byloje, kad nei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, nei jo subrangovas atitinkam? prekį nepagamino ir nepatiek?, be kita ko, d?l to, kad netur?jo reikiam? žmogišk?j? ir materialini? išteklį, n?ra pakankama, kad b?t? galima daryti išvad?, jog nagrin?jam? prekį tiekim? nebuvo, ir nesuteikti teis?s ? atskait?, kuria r?m?si *Vikingo*; ši? aplinkyb? gal?jo lemti ir apgaulingas tiek?j? sl?pimas, ir tiesiog subrangov? pasitelkimas (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 49 punkt? ir 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, 31 punkt?).

48 Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje vartojama s?voka „prekį tiekimas“ yra susijusi ne su nuosavyb?s perdavimu taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? disponuoti tuo turtu taip, lyg ji b?t? šio turto savinink?. Be to, Teisingumo Teismas nusprend?, kad ši s?voka yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus ir rezultatus. Iš to matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai yra prekį tiekimas, kaip tai suprantama pagal min?t? straipsn?, net jei nagrin?jamos prek?s nebuvo pagamintos ar patiektos s?skaitas fakt?ras išrašiusio asmens, o asmuo, iš kurio šios

prekės buvo įsigytos, – nenustatytas, jeigu jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiama ši sąvoka, ir jais nebuvo sukaujama 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 prekų tiekimai yra faktiškai vykdyti ir šias prekes *Vikingo* panaudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, iš principo jai negalėtų būti atsisakyta suteikti teisė atskaitai (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 sukaviimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvos 2006/112 pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise atskaitai, jei, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi sukaujant 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 sukauja pats, taip pat tada, kai jis žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukaviimu 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 atskaitai sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukaviimu ar kad kitas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis – ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas – yra susijęs su sukaviimu 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 sukautojas PVM, jam gali būti neleista pasinaudoti teise atskaitai tik tuomet, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes ar paslaugas, dėl kurių nori pasinaudoti teise atskaitai, jis dalyvavo sandoryje, susijusiame su ankstesniame ar paskesniame prekų tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės etape dalyvaujančio tiekėjo ar kito subjekto sukaviimu 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 atskaitai, rūpestingumo lygio Teisingumo Teismas jau ne kartą yra nusprendęs, kad Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad kiekis subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, neįtraukia jo sukaviimo mokesčių srityje. Nagrinėjamu atveju priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo

asmens, norin?io pasinaudoti teise ? PVM atskait?, siekiant ?sitikinti, kad jo sandoriai nesusij? su ?kio subjekto ankstesniame etape ?vykdytu suk?iavimu, nustatymas i? esm?s priklauso nuo ?io konkretaus atvejo aplinkybi? (?iuo klausimu ?r. 2012 m. bir?elio 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 punkt?).

55 I?ties, kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, apdairus ?kio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali b?ti ?pareigotas pasidom?ti kitu ?kio subjektu, i? kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, kad ?sitikint? jo patikimumu (2012 m. bir?elio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punkt?).

56 Vis d?lto mokes?i? administratorius negali versti apmokestinamojo asmens atlikti jo tiek?jo sud?ting? ir nuodugni? patikrinim?, taip *de facto* perduodamas jam savo kontrol?s funkcijas (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 51 punktas). Konkre?iai kalbant, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad mokes?i? administratorius i? apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise ? PVM atskait?, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar s?skait? fakt?r? u? prekes ir paslaugas, d?l kuri? pra?oma leisti pasinaudoti ?ia teise, i?ra?antis asmuo turi apmokestinamojo asmens status?, taip pat ar turi atitinkam? preki? ir gali jas pristatyti ir ar jis ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti PVM, kad ?sitikint?, jog tiek?j? sandoriuose n?ra pažeidim? ar suk?iavimo, ir, antra, tur?ti tai patvirtinan?ius dokumentus (2012 m. bir?elio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 61 punktas).

57 Be to, pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, kadangi atsisakymas suteikti teis? ? atskait? yra pagrindinio principo, kur? sudaro ?i teis?, taikymo i?imtis, mokes?i? institucijos turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius ?rodymus, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo arba ?inojo ar tur?jo ?inoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teis? ? atskait?, buvo susij?s su tokiu suk?iavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokes?i? institucijos nustat? toki? objektyvi? ?rodym? egzistavim? (?iuo klausimu ?r. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C?8/17, EU:C:2018:249, 39 punkt? ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 36 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

58 Taigi, jei mokes?i? administratorius padaro i?vad?, kad sandoriai, d?l kuri? buvo i?duotos s?skaitos fakt?ros ir kuriais grindžiama teis? ? atskait?, realiai nebuvo ?vykdyti, nes tas s?skaitas fakt?ras i?dav?s asmuo ar kiti subjektai, veikiantys ankstesniuose tiekim? grandin?s etapuose, suk?iavo ar padar? pažeidim?, ?is mokes?i? administratorius, kad gal?t? nesuteikti teis?s ? atskait?, atsižvelgdamas ? objektyvius ?rodymus ir nereikalaudamas i? s?skait? fakt?r? gav?jo atlikti patikrinim?, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog ?is gav?jas ?inojo ar tur?jo ?inoti, kad ?ie sandoriai susij? su suk?iavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas (?iuo klausimu ?r. 2016 m. lapkri?io 10 d. Nutarties *Signum Alfa Sped*, C?446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 39 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

59 ?iuos objektyvius ?rodymus mokes?i? administratorius turi nustatyti pagal nacionalin?je teis?je numatytas ?rodin?jimo taisykles, nes S?jungos teis?je n?ra taisykli?, susijusios su ?rodym? rinkimo tvarka suk?iavimo PVM srityje. Vis d?lto ?ios taisykl?s neturi daryti neigiamo poveikio S?jungos teis?s veiksmingumui (?iuo klausimu ?r. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 65 punkt? ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 37 punkt?).

60 Kalbant apie pagrindin? byl?, i? sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog, neleisdamas *Vikingo* pasinaudoti teise ? atskait?, mokes?i? administratorius, be ?ios nutarties 45 punkte nurodyt? faktini? aplinkybi?, taip pat pažym?jo, kad nagrin?jamais sandoriais siekta

įrodyti iš nenustatytų asmenų įsigytą mašiną, nurodytą sąskaitose faktūra, kilmę, 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 sandorį 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 teisė į atskaitą, jeigu grandinės sukūrimas ekonominiu požiūriu yra neracionalus ar nėra tinkamai pateisinamas arba kurio nors dalyvio 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 kito subjekto ekonominės veiklos. Tokiu atveju galima, bet neprivaloma nagrinėti, ar sąskaitos faktūros gavėjas žinojo arba turėjo žinoti apie sukūravimą.

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 organizacinę struktūrą ir sandorį formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios į 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 mokesčių 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, prekės tiekimas pagrindinėje byloje yra įrodytas, tai, kad sandorį, dėl kurio 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 sukūravimo.

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 šie dalyviai ekonominę veiklą, prireikus prieš jį remiantis tuo, kad ši 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 sukūravimo buvimą arba tai, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su sukūravimu, kurį vykdo sąskaitų faktūrą išrašęs asmuo ar kitas kito subjektas, dalyvaujantis ankstesniame prekės 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 sukūraviant arba kad jis žinojo ar turėjo žinoti, jog atitinkami sandoriai susiję su sąskaitas faktūras išrašiusio asmens vykdomu sukūravimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar tokie

rodymai buvo pateikti, pagal nacionalinę teisę rodinįjimo taisyklės atlikęs bendrą visą pagrindinę 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, 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 patiektos, motyvuodamas tuo, kad sėskaitas fakturas, susijusių su šiais įsigijimais, negalima laikyti patikimomis, nes, pirma, šias sėskaitas fakturas išrašė 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 tiekimo grandinė nebuvo ekonomiškai pagrįsta ir, ketvirta, kai kuriuose ankstesniuose šios tiekimo grandinės sandoriuose buvo pažeidimų. Norint pagrįsti tokį atsisakymą, turi būti pakankamai teisiškai rodyta, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukaujant arba kad jis žinojo ar turėjo žinoti, jog šie sandoriai susiję su sėskaitas fakturas išrašiusio asmens ar bet kurio kito kio subjekto, dalyvaujančio ankstesniame šios tiekimo grandinės etape, sukavimu, 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 mokestinės baudos, atitinkančios dvigubą neteisėtai atliktos PVM atskaitos sumą, skyrimas apmokestinamajam asmeniui, nors valstybės išdas neprarado mokestinį pajamą. 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 sėskaitas fakturas.

68 Šiuo klausimu reikia priminti, kad vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui Teisingumo Teismas neturi kompetencijos aiškinti nacionalinę teisę, 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 išsiaiškinti 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 Płowicz ir Prokurator Generalny zastpowany 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, būtinas 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 tvirtinta procedūra yra Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų

bendradarbiavimo priemonę, kuria naudodamasis Teisingumo Teismas pateikia nacionaliniams teismams Bendrijos teisės aiškinimą, kurio jiems reikia į nagrinėjamai bylai išspręsti. Vis dėlto prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateikiamas ne dėl to, kad būtų suformuluotos patariamąsios nuomonės bendro pobūdžio arba hipotetiniais klausimais, o dėl būtų veiksmingai išspręsti ginčai (2020 m. kovo 26 d. Sprendimo *Miasto Powicz 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 Nagrinėjamo 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 rodymu, apskaitos dokumentų ar rašytinio klastojimu ar sunaikinimu. Šios sankcijos proporcingumo klausimas gali kilti tik tuomet, kai egzistuoja visi šios nuostatės sudarantys elementai, o nagrinėjama situacija patenka į šios nuostatos taikymo sritį. Tačiau iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateikto situacijos aprašo 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar apmokestinamąjį asmenį teisė pareikšti ieškinį dėl žalos atlyginimo turi būti laikoma užtikrinančia teisę į veiksmingą teisinę gynybą, tvirtintą Chartijos 47 straipsnyje, kai galutinės instancijos nacionalinio teismo jurisprudencija nuolat prieštarauja Direktyvai 2006/112, kaip į įšaiškino Teisingumo Teismas, atsižvelgiant į tai, kad žemesnės 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, prašymų 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 abejonės šiuo klausimu, ir neteigia, kad pagal nacionalinį 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 pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 saskaity faktūra, susijusi su šiais įsigijimais, negalima laikyti patikimomis, nes, pirma, šias saskaity faktūras išrašė 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 tiekimo grandinė nebuvo ekonomiškai pagrįsta ir, ketvirta, kai kuriuose ankstesniuose šios tiekimo grandinės sandoriuose buvo pažeidimų. Norint pagrįsti tokį atsisakymą, turi būti pakankamai teisiškai įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvavo sukaujant arba kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog šie sandoriai susiję su saskaity faktūras išrašiusio asmens ar bet kurio kito kito subjekto, dalyvaujančio ankstesniame šios tiekimo grandinės etape, sukavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.