

62019CJ0430

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 4 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Sąjungos teisės principai – Teisės gynybų paisymas – Mokesčių procedūra – Pasinaudojimas teise į atskaitę pridėtinės vertės mokesčio (PVM) srityje – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitę dėl tariamai netinkamų apmokestinamojo asmens tiekėjo veiksmų – Nacionalinių mokesčių institucijų priimtas administracinis aktas, neleidus atitinkamam mokesčių mokėtojui susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie yra šio akto pagrindas – Įtarimas dėl mokesčių sukčiavimo – Nacionalinė praktika, pagal kurią pasinaudojimas teise į atskaitę priklauso nuo kitų nei skaita faktūra pateisinančių dokumentų turėjimo – Leistinumai“

Byloje C-430/19

dėl Tribunalul Cluj (Klužo apygardos teismas, Rumunija) 2019 m. gegužės 15 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. birželio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SC C.F. SRL

prieš

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan (pranešėjas), teisėjai L. Bay Larsen ir C. Toader, generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

SC C.F. SRL, atstovaujamos avokatai T. D. Vidrean-Căpușan ir D. F. Pașcu,

–

Rumunijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos E. Gane ir A. Rotăreanu ir C. R. Canțar, vėliau – E. Gane ir A. Rotăreanu,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir L. Lozano Palacios,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l S?jungos teis?s bendrojo teis?s ? gynyb? užtikrinimo principo ir princip?, reglamentuojan?i? valstybi? nari? vykdom? bendros prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) sistemos taikym?, išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant SC C.F. SRL (toliau – CF) ir Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice M. (M. regionin? vieš?j? finans? agent?ra, Rumunija, toliau – regionin? agent?ra) ir Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice C. (C. regionin? vieš?j? finans? direkcija, Rumunija, toliau – regionin? direkcija) gin?? d?l administracini? mokes?i? akt?, pagal kuriuos CF nustatytos papildomos prievol?s PVM ir pelno mokes?io srityje, panaikinimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – PVM direktyva), 178 straipsnio a punkte numatyta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a)

atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo tur?ti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?.“

Rumunijos teis?

4

2015 m. rugs?jo 8 d. Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal (?statymas Nr. 227/2015 d?l Mokes?i? kodekso; Monitorul Oficial al României, I dalis, Nr. 688, 2015 m. rugs?jo 10 d., toliau – Mokes?i? kodeksas) 11 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad nustatant mokes?io, rinkliavos ar privalomos socialin?s ?mokos dyd? mokes?i? institucijos gali neatsižvelgti ? sandor?, kuriuo nesiekama ekonomini? tiksl?, ir koreguoti jo poveik? mokes?iams arba pakeisti sandorio ar veiklos form?, siekiant atskleisti j? ekonomin? turin?.

5

Mokes?i? kodekso 25 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad nustatant mokestin? rezultat? atskaitytinomis išlaidomis laikomos išlaidos, patirtos siekiant vykdyti ekonomin? veikl?, ?skaitant nustatytas galiojan?iuose ?statymuose, kaip antai registracijos išlaidos, rinkliavos, prekybos ir

pramonės ir ūkio, darbdavių organizacijoms ir profesinėms sąjungoms mokėtinos sumos.

6

Minuto kodekso 299 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta PVM mokesčio pareiga dėl sumokėto ar mokėtino pirkimo PVM turėti skait faktūrą ir tam tikrais konkrečiais atvejais sumokėjimo rodymą.

7

Klostantis pagrindinis bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 2015 m. liepos 20 d. Legea Nr. 207 privand Codul de procedură fiscală (statymas Nr. 207 dėl mokesčių procedūros kodekso; Monitorul Oficial al României, I dalis, Nr. 547, 2015 m. liepos 23 d., toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 6 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Mokesčių institucija, neperžengdama savo galiojimą ir kompetencijos ribų, turi teisę vertinti mokestinių aplinkybių svarbą, naudodama statyme numatytas rodinėjimo priemones, ir priimti teisės nuostatomis grindžiamą sprendimą, remdamasi išsamiais rodymais dėl visų aiškinamųjų bylos aplinkybių sprendimo priėmimo momentu. Gyvendindama savo diskreciją mokesčių institucija turi atsižvelgti į kompetentingos mokesčių institucijos raštišką nuomonę, pateiktą atitinkamam mokesčių mokėtojui vykdant pagalbos mokesčių mokėjams ir jų orientavimo veiklą, taip pat į mokesčių institucijos administraciniame mokesčių akte arba teismo ankstesniame galutiniame sprendime priimtą sprendimą dėl analogiškų su tuo pačiu mokesčių mokėtoju susijusių faktinių aplinkybių. Jei mokesčių institucija nustato mokesčių mokėtojo mokestinės situacijos ir informacijos, kuri atsižvelgta su tuo pačiu mokesčių mokėtoju susijusioje rašytinėje nuomonėje ar administraciniame mokesčių akte, skirtumus, ji turi teisę daryti išvadas, remdamasi realia mokestine situacija ir mokesčių teisės aktais, ir privalo raštu nurodyti motyvus, dėl kurių neatsižvelgia į išankstinę nuomonę.

2. Mokesčių staiga naudojami savo diskrecija, paisydama protingumo ir teisingumo ribų, užtikrindama teisingą pusiausvyrą tarp siekiamo tikslo ir priemonių, kuri imtasi šiam tikslui pasiekti.“

8

Mokesčių procedūros kodekso 9 straipsnio „Teisė būti išklausytam“ 1 dalyje nustatyta:

„Prieš priimdama sprendimą mokesčių institucija privalo užtikrinti galimybę mokesčių mokėtojui išreikšti savo nuomonę dėl sprendimui priimti reikšmingų faktų ir aplinkybių.“

9

Šio kodekso 46 straipsnio „Administracinio mokesčių akto turinys ir motyvai“ 2 dalyje numatyta:

„Parengtame popierinės formos administraciniame mokesčių akte yra:

<...>

j)

nuorodos dėl mokesčių mokėtojo išklausymo.“

10

Min?to kodekso 49 straipsnis „Administracinio mokes?i? akto negaliojimas“ suformuluotas taip:

„1. Administracinis aktas negalioja visais šiais atvejais:

a)

jis buvo priimtas pažeidžiant teis?s nuostatas d?l kompetencijos;

b)

jame n?ra vieno iš element?, susijusi? su mokes?i? institucijos atstovo pavarde, vardu ir statusu, mokes?i? mok?tojo pavarde, vardu ar pavadinimu, administracinio akto dalyku ar mokes?i? administratoriaus atstovo parašu, išskyrus 46 straipsnio 6 dalyje numatyt? išimt?, ir išduodan?i?ja mokes?i? institucija;

c)

jame padaryta rimta ir akivaizdi klaida. Administraciniame mokes?i? akte padaryta rimta ir akivaizdi klaida, kai jo pri?mimo motyvuose yra toks svarbus tr?kumas, kad, jeigu jie b?t? atmesti prieš priimant akt? arba j? priimant, jis neb?t? buv?s priimtas.

2. Gavusi prašym? arba savo iniciatyva kompetentinga mokes?i? institucija arba institucija, atsakinga už skundo nagrin?jim?, gali pripažinti akt? negaliojan?iu. Jei kompetentinga mokes?i? institucija konstatuoja, kad aktas negalioja, ji priima sprendim?, apie kur? pranešama mokes?i? mok?tojui.

3. Administraciniai mokes?i? aktai, kuriais pažeidžiamos kitos nei 1 dalyje nurodytos teis?s nuostatos, gali b?ti panaikinti. 50 straipsnio nuostatos taikomos mutatis mutandis.“

11

To paties kodekso 278 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Administracinio skundo pateikimas nesustabdo administracinio mokes?i? akto vykdymo.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12

Pagal Rumunijos teis? 2008 m. ?steigtos komercin?s bendrov?s CF pagrindinis tikslas – miško ištekl? eksploatavimas. Laikotarpiu nuo 2016 m. rugpj??io 29 d. iki 2017 m. balandžio 13 d. regionin? agent?ra atliko jos mokestin? patikrinim?, susijus?, pirma, su pelno mokes?iu už laikotarp? nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d. ir, antra, su PVM už laikotarp? nuo 2014 m. kovo 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d.

13

Šis mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas šešiems m?nesiams, kad regionin? direkcija, atsakinga už kov? su suk?iavimu, gal?t? atlikti tyrim?, kuriame dalyvavo prokurat?ra prie Tribunalul Cluj (Klužo apygardos teismas, Rumunija). Baudžiamasis tyrimas buvo baigtas pri?mus sprendim? nutraukti baudžiam?j? byl?.

14

Mokestinio patikrinimo akte regionin? agent?ra nurod?, kad komerciniai sandoriai tarp CF ir dviej? jos tiek?j? buvo fiktyv?s, nes šie du tiek?jai – labai mažos ?mon?s, kurioms taikomas 3 % nuo apyvartos mokes?io tarifas, o CF taikomas mokes?io tarifas buvo 16 %, – netur?jo technini? ir logistini? paj?gum? teikti paslaugas, už kurias jie išraš? s?skaitas fakt?ras CF.

15

CF teisinis atstovas buvo pakviestas ? regionin?s agent?ros buvein? gauti šio mokestinio patikrinimo akto kopij?.

16

CF užgin?ijo min?t? mokestinio patikrinimo akt? ir papraš? leisti susipažinti su visais administracin?s bylos dokumentais. Ji nurod?, kad mokestinio patikrinimo metu ji nebuvo informuota apie tai, kaip baudžiamasis tyrimas gal?jo tur?ti ?takos mokes?i? institucij? patikrinimui.

17

Šioms valdžios institucijoms atmetus jos skund?, CF pareišk? ieškin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme, t. y. Tribunalul Cluj (Klužo apygardos teismas).

18

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad, Rumunijos mokes?i? institucij? teigimu, CF buvo atsakinga už netinkam? savo tiek?j? mokestin? elges?. Ši? institucij? teigimu, fiktyv? komercini? sandori? tarp CF ir min?t? tiek?j? pob?d? l?m? tai, kad CF negal?jo pateikti kit? pateisinam?j? dokument?, išskyrus fiskalin? s?skait? fakt?r?. Pagal Rumunijos teis?s aktus vienintelis pateisinamasis dokumentas, kur? apmokestinamasis asmuo turi pateikti, siekdamas pasinaudoti teise atskaityti tiek PVM, tiek pelno mokes?io srityje, yra fiskalin? s?skaita fakt?ra.

19

Šis teismas konstatuoja, kad ne?manoma nustatyti, kaip regiono direkcijos, atsakingos už kov? su suk?iavimu, atliktas tyrimas tur?jo ?takos regionin?s agent?ros vykdomam patikrinimui. Be to, min?tas teismas nežinojo, kas leido mokes?i? institucijoms manyti, kad CF ir jos tiek?j? sudaryti komerciniai sandoriai buvo fiktyv?s.

20

Šiomis aplinkyb?mis Tribunalul Cluj (Klužo apygardos teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar, atsižvelgiant ? teis?s ? gynyb? užtikrinimo princip?, kaip jis apibr?žtas iki šiol suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje <...>, privataus asmens atžvilgiu priimtas administracinis mokes?i? aktas gali ir turi b?ti pripaž?stamas akivaizdžiai negaliojan?iu tuo atveju, kai privatus asmuo netur?jo galimyb?s susipažinti su informacija, kuria remiantis jo atžvilgiu buvo priimtas administracinis mokes?i? aktas, nepaisant to, kad tokiam akte daroma nuoroda ? tam tikr? administracin?s bylos informacij??

2.

Ar neutralumo, proporcingumo ir lygiavertiškumo principai draudžia bendrovei, kurios veiksmams mokesčių atžvilgiu nepriekaištingi, pasinaudoti teise atskaityti PVM ir pelno mokesčio tikslais, kai atskaitymai pelno mokesčio tikslais neleidžiami dėl tariamai netinkamo tiekimo elgesio mokesčių srityje, remiantis tokiais rodymais, kaip žmogiškųjų išteklių ar transporto priemonių trūkumas, turint omenyje tai, kad mokesčių institucija nepateikia rodymų dėl jokios atitinkamo tiekimo veiklos, dėl kurios būtų pripažįstama jėga fiskalinė ar baudžiamoji atsakomybė?

3.

Ar nacionalinė praktika, pagal kurią teisė atskaityti PVM ir pelno mokesčio tikslais siejama su kitu, kartu su sąskaita faktūra, pateisinamųjų dokumentų, pavyzdžiui, išlaidų sąmata ar pažangos ataskaita, kurie nacionalinės mokesčių teisės aktais nėra aiškiai ir tiksliai nustatyti, turėjimu, suderinama su Sąjungos teise?

4.

Ar, atsižvelgiant į 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) suformuotą jurisprudenciją, atvejis, kai mokesčių mokėtojas perka prekes ir paslaugas iš kito mokesčių mokėtojo, kuriam taikoma kitokia, nei minėtam mokesčių mokėtojui, mokesčių schema, gali būti laikomas mokesčių sukaviavimu?

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl priimtinumų

21

Rumunijos vyriausybė ginėja prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą tiek pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnį, tiek dėl to, kad nėra atitinkamo Sąjungos teisės akto dėl pagrindinės bylos dalies, susijusios su pelno mokesčiu.

22

Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nustatytas faktines aplinkybes ir teisės pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindiniame byloje nagrinjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus ir suprastų priežastis, dėl kurių nacionalinis teismas mano, kad, siekiant išspręsti jo nagrinjamą ginčą, reikalinga gauti atsakymus į tuos klausimus (2019 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23

Atsižvelgiant į tai, kad nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra pagrindas pradėti prejudicinio sprendimo priėmimo procesą Teisingumo Teisme pagal SESV 267 straipsnį, būtina, kad nacionalinis teismas šioje nutartyje aiškiai nurodytų pagrindinės bylos faktines ir teisines

aplinkybes ir minimaliai paaiškinti prašom? išaiškinti S?jungos teis?s nuostat? pasirinkimo priežastis ir ryš?, kur? jis nustat? tarp ši? nuostat? ir jo nagrin?jamam gin?ui taikytin? nacionalin?s teis?s akt?. Šie kumuliaciniai reikalavimai, taikomi prašymo priimti prejudicin? sprendim? turiniui, aiškiai nurodyti Proced?ros reglamento 94 straipsnyje (2019 m. gruodžio 12 d. Sprendimo Slovenské elektrárne, C?376/18, EU:C:2019:1068, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24

Konkre?iau kalbant apie Proced?ros reglamento 94 straipsnyje ?tvirtintus reikalavimus, reikia konstatuoti, kad šiame prašyme priimti prejudicin? sprendim? nurodytos pagrindin?s faktin?s aplinkyb?s ir tiek S?jungos teis?s, tiek nacionalin?s teis?s nuostat?, kurios gali b?ti taikomos pagrindin?je byloje, turinys.

25

Kita vertus, d?l pagrindin?s bylos dalies, susijusios su pelno mokes?iu, reikia priminti, kad kai nacionalin?s teis?s aktuose d?l išimtinai vidaus situacij? pasirenkami tokie patys sprendimai, kokie numatyti S?jungos teis?je, kad, pavyzdžiui, neatsirast? savo pilie?i? diskriminacijos arba galim? konkurencijos iškraipym?, taip pat, kad b?t? užtikrinta vienoda proced?ra esant panašioms situacijoms ir išvengta b?sim? S?jungos teis?s nuostat? ar s?vok? aiškinimo skirtum?, egzistuoja tam tikras S?jungos interesas aiškinti jas vienodai, neatsižvelgiant ? j? taikymo s?lygas (2019 m. spalio 24 d. Sprendimo Belgische Staat, C?469/18 ir C?470/18, EU:C:2019:895, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26

Taigi Teisingumo Teismo atliekamas S?jungos teis?s nuostat? aiškinimas esant išimtinai vidaus situacijoms pateisinamas tuo, kad jos, vadovaujantis nacionaline teise, tiesiogiai ir bes?lygiškai taikomos siekiant užtikrinti vienod? vidaus ir S?jungos teis?s reglamentuojam? situacij? vertinim? (2019 m. spalio 24 d. Sprendimo Belgische Staat, C?469/18 ir C?470/18, EU:C:2019:895, 23 punktas).

27

Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas aiškiai nurod?, kad taip yra šiuo atveju, kiek tai susij? su pagrindin?s bylos dalimi, susijusia su pelno mokes?iu, atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad šis prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra priimtinas.

D?l pirmojo klausimo

28

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar S?jungos teis?s bendrasis teis?s ? gynyb? užtikrinimo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad jeigu per nacionalines administracines tikrinimo ir PVM apmokestinamosios vert?s nustatymo proced?ras apmokestinamasis asmuo netur?jo galimyb?s susipažinti su jo administracin?je byloje esan?ia informacija, ? kuri? buvo atsižvelgta priimant administracin? sprendim?, kuriuo jam nustatomos papildomos mokestin?s prievol?s, pagal š? princip? reikalaujama, kad min?tas sprendimas b?t? panaikintas.

29

Šiuo atveju reikia priminti, kad teis?s ? gynyb? paisymas yra bendrasis S?jungos teis?s principas, kuris turi b?ti taikomas, kai valdžios institucija ketina priimti akt? asmens nenaudai. Šis bendrasis

principas taikomas tokiomis aplinkybomis, kai mokesčių administratorius atlieka apmokestinamųjų asmenų mokestinį patikrinimą, kad užtikrintų viso PVM surinkimą atitinkamos valstybės narės teritorijoje ar kovodamas su mokesčių sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 26 ir 27 punktus ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 40 punktą).

30

Teisės gynybų užtikrinimo neatsiejama dalis yra teisė būti išklaustyti, kuri vykdoma administracine procedūra, bet kuriam asmeniui užtikrina galimybę tinkamai ir veiksmingai pareikšti nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog taisykle, kad asmeniui, kurio nenaudai priimamas sprendimas, reikia sudaryti galimybę prieš tą sprendimą priimant pateikti pastabas, siekiama užtikrinti, kad kompetentinga valdžios institucija galėtų deramai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes. Šia taisykle taip pat siekiama užtikrinti veiksmingą atitinkamo asmens apsaugą, suteikiant jam galimybę ištaisyti klaidą ar pateikti informacijos apie asmeninį situaciją, dėl kurios sprendimas būtų priimtas arba nepriimtas, arba jis būtų vienokio ar kitokio turinio (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31

Nors nacionalinėms mokesčių institucijoms nenustatyta bendra pareiga suteikti galimybę susipažinti su visa į turima bylos medžiaga ar savo iniciatyva perduoti dokumentus ir informaciją, kuriais grindžiamas numatomas sprendimas, vis dėlto per administracines procedūras, susijusias su patikrinimu ir PVM apmokestinamosios vertės nustatymu, privatus asmuo, pateikęs prašymą, turi turėti galimybę susipažinti su informacija ir dokumentais, esančiais administraciniame byloje, kuriuos viešosios valdžios institucija atsižvelgė, priimdama savo sprendimą, nebent bendrojo intereso tikslai pateisina galimybės susipažinti su ta informacija ir dokumentais apribojimą (2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 32 ir 39 punktai).

32

Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nacionalinės mokesčių institucijos atsisakė pateikti apmokestinamajam asmeniui reikšmingą informaciją, kurios jis laiku paprašė, ir nenurodė jokio bendrojo intereso tikslo, pateisinančio tokį atsisakymą.

33

Šiomis aplinkybomis šis teismas klausia, ar jis turi pripažinti negaliojančią administracinį sprendimą, kuriuo minėtam apmokestinamajam asmeniui nustatomos papildomos mokestinės prievolės.

34

Šiuo klausimu primintina, kad jeigu Sąjungos teisėje nenustatytos nei sąlygos, kuriomis turi būti paisoma teisės gynybų, nei šios teisės nepaisymo pasekmės, šios sąlygos ir pasekmės kyla iš nacionalinės teisės, jeigu šiuo tikslu priimtos priemonės yra tapačios priemonėms, taikomoms privatiems asmenims panašiose nacionalinės teisės reguliuojamose situacijose (lygiavertiškumo principas), ir dėl į naudojimąsį Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ir C-130/13,

35

Konkrečiau dėl veiksmingumo principo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal jį nereikalaujama, kad ginčijamas sprendimas, kadangi priimtas pažeidžiant teisę į gynybą, būtų panaikintas visais atvejais. Iš tiesų teisės į gynybą pažeidimas lemia pasibaigus nagrinėjimai administracinei procedūrai priimto sprendimo panaikinimą, tik jeigu nepadarius tokio pažeidimo ši procedūra galėjo pasibaigti kitaip (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 78 ir 79 punktus).

36

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, kaip mokestinio patikrinimo procedūra būtų galėjusi baigtis kitaip, jei CF būtų galėjusi susipažinti su bylos medžiaga per minėtą administracinę procedūrą.

37

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 1 pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Sąjungos teisės bendrasis teisės į gynybą užtikrinimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jei per nacionalines administracines patikrinimo ir PVM apmokestinamosios vertės nustatymo procedūras apmokestinamasis asmuo neturėjo galimybės susipažinti su jo administracijoje byloje esančia informacija, į kurią buvo atsižvelgta priimant administracinį sprendimą, kuriuo jam nustatomos papildomos mokestinės prievolės, nors būtų nagrinėjantis teismas konstatavo, kad, nesant šio pažeidimo, procedūra galėjo baigtis kitaip, pagal šį principą reikalaujama panaikinti šį sprendimą.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimų

38

Savo antruoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, esant vien nepagrįstiems nacionalinio mokesčio administratoriaus įtarimams, kad nagrinėjami ekonominiai sandoriai, dėl kurių išrašyta sėskaita faktūra, iš tikrųjų buvo vykdyti, principai, kuriais vadovaudamasi valstybės narės taiko bendrą PVM sistemą, visų pirma mokesčio neutralumo ir teisinio saugumo, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios sėskaitos faktūros gavėjui, teisę į PVM atskaitą, jeigu jis, be šios sėskaitos faktūros, negali pateikti kitų vykdytų ekonominių sandorių realumo rodymų.

39

Pirmiausia reikia pažymėti, kad tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti Teisingumo Teismo atsakant į šiuos klausimus pateikto išaiškinimo įtaką pagrindinės bylos daliai, susijusiai su pelno mokesčiu.

40

Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisė iš PVM, kurį jie turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, panaudotas į apmokestinamiesiems sandoriams, yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra

sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41

Taip bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo visiškai neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42

Vis dėlto kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos 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 rodymus nustatyta, kad šia teise naudojamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2019 m. spalio 16 d. Sprendimas Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43

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. Taigi apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, dėl kurių norima pasinaudoti teise į atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito tokio subjekto, dalyvaujančio šio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, PVM sukčiavimu (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 punktas).

44

Nacionalinis mokesčių administratorius, atsižvelgęs į objektyvius rodymus ir nereikalaudamas iš sėskaitos faktūros gavėjo patikrinimų, kuriuos atlikti jam nepriklauso, turi nustatyti, jog šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su PVM sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 punktą).

45

Šiuos objektyvius rodymus kompetentingas nacionalinis mokesčių administratorius turi nustatyti pagal nacionalinėje teisėje nustatytas rodinėjimo taisykles, nes Sąjungos teisėje nėra taisyklių, kuriomis reikėtų vadovautis pateikiant PVM sukčiavimo rodymus. Vis dėlto šios taisyklės neturi pažeisti Sąjungos teisės veiksmingumo ir turi atitikti šia teise, ypač Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartiją, garantuojamas teises (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46

Šiuo klausimu reikia priminti, kad priemonių, kurių šiuo atveju gali būti pagrįstai reikalaujama iš

apmokestinamojo asmens, norintio pasinaudoti teise ? PVM atskait?, kad b?t? ?sitikinta, jog jo sandoriai nesusij? su ?kio subjekto ankstesniame etape vykdytu suk?iavimu, nustatymas i? esm?s priklauso nuo min?to atvejo aplinkybi? (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 51 punktas).

47

Nors toks apmokestinamasis asmuo, kai mato po?ym?, kuriais remiantis b?t? galima ?tarti esant pa?eidim? ar suk?iaujant, gal?t? b?ti ?pareigojamas pra?yti informacijos i? ?kio subjekto, i? kurio jis ketina pirkti preki? arba paslaug? tam, kad ?sitikint? jo patikimumu, kompetentingas nacionalinis mokes?i? administratorius i? šio apmokestinamojo asmens negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar s?skait? fakt?r? u? prekes ir paslaugas, d?l kuri? prašoma leisti pasinaudoti šia teise, i?raš?s asmuo tur?jo atitinkamas prekes ir gal?jo jas pristatyti, taip pat, ar ?vykd? savo pareigas deklaruoti ir sumok?ti PVM, kad ?sitikint?, jog tiek?jai ar teik?jai nedaro pa?eidim? ar nesuk?iauja, arba, antra, tur?ti tai patvirtinan?ius dokumentus (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 52 punktas).

48

Kadangi toki? papildom? dokument? pateikimas nenumatytas PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte ir tai gali neproporcingai paveikti naudojim?si teise ? atskait?, taigi ir neutralumo princip?, kompetentingas nacionalinis mokes?i? administratorius negali apskritai reikalauti tokio pateikimo.

49

Šiomis aplinkyb?mis ? antr?j?–ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti, kad principai, reglamentuojantys valstybi? nari? vykdym? bendrosios PVM sistemos taikym?, vis? pirma mokes?i? neutralumo ir teisinio saugumo, turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, esant vien nepagr?stiems nacionalinio mokes?i? administratoriaus ?tarimams d?l faktinio ekonomini? sandori?, d?l kuri? i?rašyta s?skaita fakt?ra, ?vykdymo, atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios s?skaitos fakt?ros gav?jui, teis? ? PVM atskait?, jeigu jis, be šios s?skaitos fakt?ros, negali pateikti kit? ?vykdyt? ekonomini? sandori? realumo ?rodym?.

D?l bylin?jimosi i?laid?

50

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas i? etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi i?laid? klausim? turi spr?sti šis teismas. I?laidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1.

S?jungos teis?s bendrasis teis?s ? gynyb? užtikrinimo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad jei per nacionalines administracines patikrinimo ir prid?tin?s vert?s mokes?io apmokestinamosios vert?s nustatymo proced?ras apmokestinamasis asmuo netur?jo galimyb?s susipažinti su jo administracin?je byloje esan?ia informacija, ? kuri? buvo atsižvelgta priimant administracin? sprendim?, kuriuo jam nustatomos papildomos mokes?in?s prievol?s, nors byl? nagrin?jantis teismas konstatavo, kad, nesant šio pa?eidimo, proced?ra gal?jo baigtis kitaip, pagal š? princip?

reikalaujama panaikinti šį sprendimą.

2.

Principai, reglamentuojantys valstybių narių vykdomą bendrosios pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemos taikymą, visų pirma mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, esant vien nepagrįstiems nacionalinio mokesčių administratoriaus įtarimams dėl faktinio ekonominių sandorių, dėl kurių išrašyta sąskaita faktūra, įvykdymo, atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios sąskaitos faktūros gavėjui, teisę PVM atskaitai, jeigu jis, be šios sąskaitos faktūros, negali pateikti kitų įvykdytų ekonominių sandorių realumo rodymų.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: rumunų.