Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. liepos 10 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Teisė atskaityti pirkimo PVM – 168 straipsnis – Prekių tiekimų grandinė – Atsisakymas leisti pasinaudoti teise į atskaitą dėl šios grandinės egzistavimo – Kompetentingos mokesčių institucijos pareiga nustatyti piktnaudžiavimą“

Byloje C-273/18

dėl *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) 2018 m. balandžio 13 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. balandžio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SIA „Kuršu zeme“

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas) ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Latvijos vyriausybės, atstovaujamos I. Kucina ir V. Soņeca,

– Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J.Vláčil,

– Estijos vyriausybės, atstovaujamos N. Grünberg,

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Aguilera Ruiz,

– Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir I. Rubene,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: latvių.

priima šį

Sprendimą

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), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 168 straipsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant SIA „Kuršu zeme“ ginčą su *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė mokesčių inspekcija, Latvija) (toliau –VID) dėl šios institucijos atsisakymo leisti pasinaudoti teise atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), susijusį su prekių, kurias ši bendrovė pirko iš bendrovės SIA „KF Prema“, įsigijimo sandoriais, pagrįsto tuo, kad tie įsigijimo sandoriai faktiškai nebuvo įvykdyti.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte ir b punkto i papunktyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks <…>“

4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5 Minėtos direktyvos 20 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

6 Pagal tos pačios direktyvos 23 straipsnį:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad prekių įsigijimu Bendrijos viduje būtų laikomas sandoris, kuris būtų buvęs laikomas prekių tiekimu, jei jį jų teritorijoje būtų vykdęs apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

7 PVM direktyvos 32 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekes įsigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui.“

8 Šios direktyvos 40 straipsnyje nustatyta:

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui.“

9 Direktyvos 68 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai prekės įsigyjamos Bendrijos viduje.

Prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykusiu, kai panašių prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje.“

10 Tos pačios direktyvos 69 straipsnyje numatyta:

„Įsigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą arba pasibaigus 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui, jei sąskaita faktūra nebuvo išrašyta iki tos dienos.“

11 PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią [Europos Sąjungoje], bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

12 Šios direktyvos 167 straipsnyje numatyta, kad „[t]eisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

13 Direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„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;

<…>

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;“

14 Tos pačios direktyvos 193 straipsnyje numatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą <…>“

15 PVM direktyvos 200 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, įsigyjantis apmokestinamąsias prekes Bendrijos viduje.“

Latvijos teisė

16 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos 1995 m. kovo 9 d. *Likums par pievienotās vērtības nodokli* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, Nr. 49, toliau – PVM įstatymas) 1 straipsnio 2 ir 34 punktuose nustatyta:

„2) prekių tiekimas – tai sandoris, kurį sudarius nuosavybės teisė į daiktą perduodama kitam asmeniui, kad jis galėtų daiktu (turtu) naudotis.

<…>

34) prekių įsigijimas Bendrijos viduje – tai prekių gavimas Latvijos teritorijoje iš kitos valstybės narės, kai prekių siuntimą arba gabenimą iš tos kitos valstybės narės užtikrina jų tiekėjas, gavėjas arba tiekėjo ar gavėjo vardu veikiantis trečiasis asmuo.“

17 Šio įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Šalies teritorijoje vykdant ekonominę veiklą sudaryti [PVM] apmokestinami sandoriai yra:

1) prekių tiekimas už atlygį, įskaitant skirtas saviems poreikiams;

<…>“

18 Minėto įstatymo 10 straipsnio 1 dalies 1 ir 7 punktuose nustatyta:

„Tik valstybinėje mokesčių inspekcijoje registruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę mokesčių deklaracijoje kaip pirkimo mokestį iš mokesčio sumos, kurią turi sumokėti į biudžetą, atskaityti:

1) iš kito apmokestinamojo asmens gautoje sąskaitoje faktūroje nurodytą mokesčio sumą už prekes ir paslaugas, skirtas jo apmokestinamajai veiklai vykdyti, taip pat užsienyje vykdytai veiklai, kuri būtų apmokestinama, jei būtų vykdyta šalies teritorijoje;

<…>

7) su Bendrijos viduje įsigytomis prekėmis, skirtomis jo apmokestinamiems sandoriams vykdyti, susijusią mokesčio sumą.“

19 To paties įstatymo 18 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinami šie sandoriai Bendrijos viduje:

1) šio įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje minėti sandoriai, sudaryti vykdant ekonominę veiklą, ir prekių įsigijimas Bendrijos viduje;

2) prekių įsigijimu Bendrijos viduje laikomas asmens vykdomas prekių perkėlimas iš kitos valstybės narės į šalies teritoriją, siekiant pastarojoje vykdyti šio asmens ekonominę veiklą;

<…>“

20 PVM įstatymo 30 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta:

„Jei apmokestinamasis asmuo gauna prekes iš kitos valstybės narės apmokestinamojo asmens, jis apskaičiuoja ir sumoka į valstybės biudžetą mokestį, šiam sandoriui taikydamas atitinkamą tarifą pagal 5 straipsnio 1 arba 3 dalį.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

21 *Kuršu zeme* – tai Latvijoje įsteigta bendrovė, kuri nuo 2012 m. vasario mėn. iki gruodžio mėn. deklaravo prekių įsigijimo iš kitos Latvijoje įsteigtos bendrovės *KF Prema* sandorius ir atskaitė su jais susijusį pirkimo PVM.

22 Atlikusi mokesčių patikrinimą VID konstatavo, kad šie sandoriai yra kelių bendrovių paeiliui sudarytų sandorių grandinės dalis. Iš tiesų pirmiausia atitinkamas prekes Lietuvoje įsteigta bendrovė UAB „Baltfisher“ pardavė dviem Latvijoje įsteigtoms bendrovėms. Jos tas prekes perpardavė kitai Latvijoje įsteigtai bendrovei, o ši jas perpardavė *KF Prema*, galiausiai ši bendrovė jas perpardavė bendrovei *Kuršu zeme*, ši pati tas prekes iš Klaipėdos (Lietuva) atsigabeno į savo gamyklą Latvijoje.

23 VMI nepavyko rasti logiško šios sandorių grandinės paaiškinimo, todėl ji nusprendė, kad, pirma, vykdydamos aptariamų prekių įsigijimo sandorius tarpinės bendrovės faktiškai neatliko jokių veiksmų ir, antra, *Kuršu zeme* negalėjo nežinoti, kad minėta sandorių grandinė yra dirbtinai sukurta.

24 VID nusprendė, kad aptariamas prekes *Kuršu zeme* faktiškai įsigijo tiesiogiai iš *Baltfisher*, todėl pripažino aptariamus įsigijimo sandorius „įsigijimais Bendrijos viduje“. Dėl to 2014 m. balandžio 29 d. sprendimu VMI patikslino *Kuršu zeme* pateiktas PVM deklaracijas – jose aptariamų prekių vertę įtraukė į iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertę ir atitinkamai padidino mokėtino PVM sumą bei sumažino *Kuršu zeme* deklaruotą pirkimo PVM.

25 Šį sprendimą *Kuršu zeme* apskundė *Administratīvā rajona tiesa* (Rajono administracinis teismas, Latvija); pirmiausia ji nurodė, kad atitinka visus formalius ir materialius reikalavimus, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, tada ji pažymėjo, kad neturėjo pagrindo abejoti nei *KF Prema*, nei sandorių sudarymo tikslais ir, galiausiai, kad sudarydama sandorius su šia bendrove ji neįgijo jokio mokestinio pranašumo.

26 Šis skundas buvo atmestas, todėl *Kuršu zeme* pateikė apeliacinį skundą *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija); šis teismas patvirtino *Administratīvā rajona tiesa* (Rajono administracinis teismas) sprendimą.

27 *Kuršu zeme* pateikė kasacinį skundą *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija); ji tvirtino, kad nors VID, *Administratīvā rajona tiesa* (Rajono administracinis teismas) ir *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas) nusprendė, jog ji įsitraukė į dirbtinai sukurtą sandorių grandinę, skirtą mokestiniam pranašumui įgyti, jie nenurodė, kokį mokestinį pranašumą ji arba kitos sudarant aptariamus sandorius dalyvavusios bendrovės įgijo. *Kuršu zeme* teigimu, net jei aptariamas prekes būtų gavusi tiesiai iš *Baltfisher*, pagal PVM įstatymo 10 straipsnio 7 dalį ji būtų turėjusi teisę atskaityti PVM, susijusį su tų prekių įsigijimu, nes tai būtų „įsigijimas Bendrijos viduje“.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tai, jog prekė nėra tiesiogiai gauta iš sąskaitą faktūrą išdavusio asmens rankų, nebūtinai reiškia apgaulingą tikrojo tiekėjo nuslėpimą. Todėl aplinkybė, kad *Kuršu zeme* aptariamas prekes fiziškai gavo iš *Baltfisher* sandėlio ir realiai jų negavo iš asmens, kuris dėl šių prekių išdavė sąskaitą faktūrą, t. y. *KF Prema*, savaime negali pagrįsti išvados, kad *Kuršu zeme* negavo minėtų prekių iš šios bendrovės ir kad tai reiškia, jog *Kuršu zeme* sandoris, sudarytas su *KF Prema*, yra apsimestinis ir todėl susijęs su sukčiavimu PVM srityje.

29 Šis teismas klausia, ar galima konstatuoti piktnaudžiavimą nenustačius, kokią nepagrįstą mokestinę naudą gavo pats apmokestinamasis asmuo arba kiti toje sandorių grandinėje dalyvavę asmenys.

30 Būtent tokiomis aplinkybėmis *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip: jam prieštarauja draudimas atskaityti pirkimo mokestį, kai jis grindžiamas vien tuo, kad apmokestinamasis asmuo sąmoningai dalyvavo sudarant apsimestinius sandorius, ir neįvardijama, kokią žalą nesumokėto arba nepagrįstai susigrąžinto PVM forma nagrinėjami sandoriai padarė biudžetui, palyginti su situacija, kokia būtų susiklosčiusi, jei būtų sudaryti faktines aplinkybes atitinkantys sandoriai?“

Dėl prejudicinio klausimo

31 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas ne sukčiavimo PVM srityje, o galimo piktnaudžiavimo atvejis, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip: vien todėl, kad prekės įsigytos įsitraukus į kelių asmenų paeiliui sudarytų sandorių grandinę ir kad atitinkamas prekes savo nuosavybėn apmokestinamasis asmuo įsigijo iš toje grandinėje dalyvaujančio asmens, kuris sąskaitoje faktūroje nėra nurodytas kaip tiekėjas, sandėlio, galima neleisti pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, nes to savaime užtenka, kad būtų galima konstatuoti apmokestinamojo asmens arba kitų į minėtą grandinę įsitraukusių asmenų piktnaudžiavimą, ar vis dėlto reikia taip pat nustatyti, kokią nepagrįstą mokestinę naudą šis apmokestinamasis asmuo arba šie kiti asmenys gavo.

32 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė iš PVM, kuriuo jie apmokestinami, atskaityti už įsigytas prekes ir paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Šiuo aspektu reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Atsižvelgiant į tai, reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami. Todėl nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise naudojamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtinos dvi sąlygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymo, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Tokiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad tai, jog prekė nėra tiesiogiai gauta iš sąskaitą faktūrą išdavusio asmens rankų, nebūtinai reiškia apgaulingą tikrojo tiekėjo nuslėpimą ir nebūtinai yra piktnaudžiavimas; tam gali būti kitų priežasčių, kaip antai du paeiliui sudaryti pardavimo sandoriai dėl tų pačių prekių, kurios atitinkamai gabenamos tiesiogiai iš pirmojo pardavėjo antrajam įgijėjui, todėl tai yra du vienas po kito atliekami tiekimai, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, bet tik vienas faktinis prekių gabenimas. Be to, nebūtina, kad pirmasis įgijėjas būtų tapęs aptariamų

prekių savininku šio gabenimo metu, turint mintyje, kad tiekimas pagal šią nuostatą nereiškia nuosavybės teisės perleidimo (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Nutarties *Jagiełło*, C-33/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:184, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje VID nenustatė nei to, kokios nepagrįstos mokestinės naudos gavo *Kuršu zeme*, nei to, kokią galimą nepagrįstą mokestinę naudą gavo kitos bendrovės, dalyvavusios paeiliui sudarytų sandorių dėl aptariamų prekių pardavimo grandinėje, kad patikrintų, ar tikrasis šių sandorių tikslas buvo tik gauti nepagrįstos mokestinės naudos. Todėl reikia pripažinti, jog vien tai, kad egzistuoja sandorių grandinė ir kad aptariamas prekes *Kuršu zeme* fiziškai savo nuosavybėn įsigijo iš *Baltfisher* sandėlio ir realiai negavo jų iš bendrovės, kuri sąskaitoje faktūroje nurodyta kaip tų prekių tiekėja, t. y. *KF Prema*, negali, kaip tai pripažino ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, savaime pateisinti išvados, kad minėtų prekių *Kuršu zeme* neįsigijo iš *KF Prema*, todėl šių dviejų bendrovių sudarytas sandoris neįvyko.

38 Atsižvelgiant į šiuos argumentus, tokiomis aplinkybėmis, kokios aptariamos pagrindinėje byloje, kai kompetentinga mokesčių institucija nepateikė jokio įrodymo, kad buvo piktnaudžiauta, negalima neleisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į atskaitą.

39 Be to, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nenagrinėtą klausimą, kuriam iš tų pagrindinėje byloje aptariamos grandinės įsigijimo sandorių turi būti priskiriamas vienintelis gabenimas Bendrijos viduje ir atitinkamai kuris iš jų vienintelis turi būti pripažintas „įsigijimu Bendrijos viduje“, reikia pažymėti, kad būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi bendrai įvertinti visas konkretaus atvejo aplinkybes ir, be kita ko, patikrinti, kuriuo momentu įvyko teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimas bendrovei *Kuršu zeme* (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 ir 72 punktus). Nuo šio perdavimo momento, t. y. ar tai įvyko prieš gabenimą Bendrijos viduje, ar po jo, priklauso tiek vieno iš pagrindinėje byloje aptariamos grandinės įsigijimo sandorių pripažinimas įsigijimu Bendrijos viduje, tiek *Kuršu zeme* teisės atskaityti arba susigrąžinti PVM apimtis (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 21 d. Sprendimo *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 43 ir 44 punktus ir 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 30 ir 42 punktus).

40 Taigi, jei iš paeiliui atliktų tiekimų grandinės, su kuriais susijęs gabenimas Bendrijos viduje, paskutinis yra tiekimas Bendrijos viduje, galutinis įgijėjas negali iš PVM, kuriuo yra apmokestintas, atskaityti PVM, kurį nepagrįstai, remdamasis vien tiekėjo pateikta klaidinga sąskaita faktūra, jis sumokėjo už prekes, kurios jam pristatytos įvykdžius neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 21 d. Sprendimo *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 44 punktą).

41 Tačiau šis įgijėjas gali, remdamasis nacionaline teise, prašyti, kad nepagrįstai sumokėtą mokestį grąžintų klaidingą sąskaitą faktūrą išdavęs tiekėjas (2018 m. vasario 21 d. Sprendimo *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Vis dėlto tokiu atveju, kai atitinkamas tiekėjas faktiškai sumokėjo PVM į valstybės biudžetą ir negali grąžinti PVM įgijėjui arba tai yra pernelyg sudėtinga, pavyzdžiui, to tiekėjo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo principą galima reikalauti, kad šis įgijėjas turėtų galimybę prašymą grąžinti PVM pateikti tiesiogiai mokesčių institucijoms (šiuo klausimu žr. 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

42 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip: vien todėl, kad prekės įsigytos įsitraukus į kelių asmenų paeiliui sudarytų sandorių grandinę ir kad atitinkamas prekes savo nuosavybėn apmokestinamasis asmuo įsigijo iš toje grandinėje dalyvaujančio asmens, kuris sąskaitoje faktūroje nėra nurodytas kaip tiekėjas, sandėlio, negalima neleisti pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, nes

to savaime neužtenka, kad būtų galima konstatuoti apmokestinamojo asmens arba kitų į minėtą grandinę įsitraukusių asmenų piktnaudžiavimą; kompetentinga mokesčių institucija turi nustatyti, kokią nepagrįstą mokestinę naudą šis apmokestinamasis asmuo arba šie kiti asmenys gavo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip: vien todėl, kad prekės įsigytos įsitraukus į kelių asmenų paeiliui sudarytų sandorių grandinę ir kad atitinkamas prekes savo nuosavybėn apmokestinamasis asmuo įsigijo iš toje grandinėje dalyvaujančio asmens, kuris sąskaitoje faktūroje nėra nurodytas kaip tiekėjas, sandėlio, negalima neleisti pasinaudoti teise atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM), nes to savaime neužtenka, kad būtų galima konstatuoti apmokestinamojo asmens arba kitų į minėtą grandinę įsitraukusių asmenų piktnaudžiavimą; kompetentinga mokesčių institucija turi nustatyti, kokią nepagrįstą mokestinę naudą šis apmokestinamasis asmuo arba šie kiti asmenys gavo.

Parašai.