TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 3 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Maisto produktų pirkimas – Pirkimo mokesčio atskaita – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą – Galimai fiktyvus tiekėjas – Sukčiavimas PVM srityje – Žinojimo reikalavimai, taikomi pirkėjui – Reglamentas (EB) Nr. 178/2002 – Maisto atsekamumo ir tiekėjų identifikavimo pareigos – Reglamentai (EB) Nr. 852/2004 ir (EB) Nr. 882/2004 – Pareiga įregistruoti maisto tvarkymo subjektus – Poveikis teisei į PVM atskaitą“

Byloje C-329/18

dėl *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) 2018 m. gegužės 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. gegužės 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Valsts ieņēmumu dienests

prieš

„Altic“ SIA

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkė A. Prechal, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas), J. Malenovský, C. G. Fernlund ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus viršininkas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. kovo 6 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *„Altic“ SIA*, atstovaujamos *advokāts* A. Purmalis,

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

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Aguilera Ruiz,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės ir A. Saukos,

susipažinęs su 2019 m. gegužės 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* 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 – Direktyva 2006/112), 168 straipsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Valsts ieņēmumu dienests* (Latvijos mokesčių administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ir *„Altic“ SIA* ginčą dėl *Altic* pateikto prašymo sumokėti su rapsų sėklų pirkimu susijusį pirkimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), kurį vėliau *Altic* atskaitė, prie jo pridėjus baudą ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte išdėstyta:

„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.“

4 Šios direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

5 Šios direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

6 2002 m. sausio 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 178/2002, nustatančio maistui skirtų teisės aktų bendruosius principus ir reikalavimus, įsteigiančio Europos maisto saugos tarnybą ir nustatančio su maisto saugos klausimais susijusias procedūras (OL L 31, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 6 t., p. 463), 28 ir 29 konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„(28) Patirtis parodė, kad maisto produktų ir pašarų vidaus rinkos veikimui gali kilti pavojus, jei maisto bei pašarų neįmanoma atsekti. Todėl būtina nustatyti visapusio atsekamumo maisto ir pašarų versle sistemą, kad būtų galima taikyti tikslinius ir tikslius išėmimus iš apyvartos arba suteikti informaciją vartotojams ar kontroliuojantiems pareigūnams ir taip išvengti galimų didesnių su maisto sauga susijusių problemų.

(29) Būtina užtikrinti, kad maisto ar pašarų verslo įmonė, įskaitant importuotoją, galėtų nustatyti, kokia įmonė pateikė maisto produktą, pašarą, gyvūną arba medžiagą, kurie galėjo būti įdėti į maistą ar pašarą, kad atsekamumas būtų užtikrintas visuose etapuose.“

7 Pagal šio reglamento 3 straipsnio 15 punktą „atsekamumas“ – tai „galėjimas visuose gamybos, perdirbimo ir paskirstymo etapuose surasti arba atsekti maisto produktą, pašarą, maistui skirtą gyvūną arba į maistą ar pašarą skirtą ar numatytą dėti medžiagą“.

8 Minėto reglamento 17 straipsnio 2 dalies trečioje pastraipoje nurodyta:

„Be to, valstybės narės nustato taisykles, reglamentuojančias priemones ir baudas, taikytinas pažeidus maisto produktus reglamentuojančių įstatymų nuostatas. Numatytos priemonės turi būti veiksmingos, atitinkančios pažeidimo pavojingumą ir turinčios realaus poveikio pažeidėjui.“

9 To paties reglamento 18 straipsnis „Atsekamumas“ suformuluotas taip:

„1. Turi būti galimybė visuose gamybos, perdirbimo ir paskirstymo etapuose atsekti maisto produktą, pašarą, maistui skirtą gyvūną ir kitas medžiagas, skirtas arba reikalaujamas dėti į maistą ar pašarą.

2. Maisto ir pašarų verslo operatoriai turi įstengti nustatyti kiekvieną asmenį, pateikusį jiems maisto produktą, pašarą, maistui skirtą gyvūną bei kitas medžiagas, skirtas arba reikalaujamas dėti į maistą ar pašarą.

Tam tikslui minėti operatoriai privalo vietoje turėti sistemas bei taikyti procedūras, suteikiančias galimybę kompetentingų institucijų prašymu pateikti joms šią informaciją.

<…>“

10 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 852/2004 dėl maisto produktų higienos (OL L 139, 2004, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 13 sk., 34 t., p. 337) 6 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Visų pirma kiekvienas maisto tvarkymo subjektas praneša kompetentingai institucijai pastarosios reikalaujamu būdu apie visas jo valdomas įmones, vykdančias veiklą bet kuriame iš maisto gamybos, perdirbimo ir pristatymo etapų, kad kiekviena tokia įmonė būtų registruojama.

Maisto tvarkymo subjektai užtikrina, kad kompetentinga institucija visada turėtų atnaujintą informaciją apie įmones bei praneša jai apie visus ženklius jų vykdomos veiklos pokyčius ir tokių įmonių veiklos nutraukimo atvejus.“

11 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 882/2004 dėl oficialios kontrolės, kuri atliekama siekiant užtikrinti, kad būtų įvertinama, ar laikomasi pašarus ir maistą reglamentuojančių teisės aktų, gyvūnų sveikatos ir gerovės taisyklių (OL L 165, 2004, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 45 t., p. 200), 31 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„a) Kompetentingos institucijos nustato procedūras, kurių turi laikytis pašarų ir maisto verslo operatoriai, pateikdami prašymą įregistruoti jų įmones pagal Reglamentą (EB) Nr. 852/2004, [1995 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvą 95/69/EB, nustatančią reikalavimus ir priemones taikomas patvirtinant ir įregistruojant kai kurias įmones bei tarpininkus, veikiančius gyvūnų mitybos sektoriuje ir iš dalies pakeičianti Direktyvas 70/524/EEB, 74/63/EEB, 79/373/EEB ir 82/471/EEB (OL L 332, 1995, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 18 t., 365)] ar pagal būsimus pašarų higienos reglamentus.

b) Jos sudaro ir nuolat atnaujina įregistruotų pašarų ir maisto verslo operatorių sąrašą. Kai šis sąrašas jau yra sudarytais kitais tikslais, jis taip pat gali būti naudojamas šio reglamento tikslais.“

Latvijos teisė

12 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomo *Likums par pievienotās vērtības nodokli* (PVM įstatymas) 10 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, įregistruotas [pas mokesčių administratorių], savo PVM deklaracijoje turi teisę iš mokesčio, kuris turi būti sumokėtas į iždą, kaip pirkimo mokestį atskaityti mokesčio sumą, nurodytą iš kitų apmokestinamųjų asmenų gautose sąskaitose faktūrose už įsigytas prekes arba paslaugas, siekiant užtikrinti savo apmokestinamųjų sandorių vykdymą, įskaitant užsienyje įvykdytus sandorius, kurie būtų apmokestinami, jeigu būtų buvę įvykdyti šalies teritorijoje.“

13 Šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sąskaitose faktūrose, susijusiose su gautomis prekėmis ir paslaugomis, nurodyta mokesčio suma atskaitoma gavus su minėtomis prekėmis ir paslaugomis susijusią sąskaitą faktūrą arba iš anksto sumokėjus joje nurodytą mokesčio sumą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 2011 m. liepos mėn. *Altic* nusipirko rapsų sėklų iš *„Sakorex“ SIA*, o 2011 m. spalio mėn. – iš *„Ulmar“ SIA*. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šios bendrovės susisiekė su *Altic* pagal jos skelbimus žiniasklaidos priemonėse ir internete. Šios rapsų sėklos buvo gautos ir laikomos *„Vendo“ SIA* priklausančiame sandėlyje. *Altic* atskaitė už šiuos pirkimo sandorius sumokėtą PVM.

15 Atlikęs *Altic* patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad minėti pirkimo sandoriai iš tikrųjų nebuvo įvykdyti. Jis nurodė *Altic* sumokėti atskaitytą PVM ir baudą su delspinigiais.

16 *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis teismas, Latvija) patenkino *Altic* pareikštą ieškinį dėl mokesčių administratoriaus sprendimo panaikinimo. Šio teismo sprendimą patvirtino *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija).

17 Šis teismas pažymėjo, kad nebuvo ginčijama, jog toks rapsų sėklų kiekis buvo gautas sandėlyje *Vendo* lydimuosiuose dokumentuose nurodytomis datomis. Jis nusprendė, kad, atsižvelgiant į šias aplinkybes, *Altic* veikė sąžiningai ir buvo galima visiškai pasitikėti *Sakorex* ir *Ulmar* pajėgumu pristatyti sutartyje numatytas prekes, o *Altic* neturėjo patikrinti šio pajėgumo. Šiuo klausimu mokesčių administratorius nenurodė, kokių konkrečių veiksmų pagal atitinkamus teisės aktus *Altic* turėjo imtis tokio patikrinimo tikslais.

18 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme – *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija). Jis tvirtina, kad pagal Reglamentą Nr. 178/2002 maisto tvarkymo subjektai turi įstengti nustatyti kiekvieną medžiagą, skirtą arba reikalaujamą dėti į maistą ar pašarą, ir šiuo tikslu jie turi turėti sistemas ir procedūras, leidžiančias kompetentingoms valdžios institucijoms perduoti informaciją. Vis dėlto *Altic* neatliko su jos kontrahentais susijusių būtiniausių patikrinimų ir nepatikrino, ar jie buvo įregistruoti Latvijos maisto ir veterinarijos agentūroje. Iš to darytina išvada, kad *Altic* žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvavo piktnaudžiaujant bendra PVM sistema.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, neginčijama, kad yra požymių, jog *Sakorex* ir *Ulmar* yra fiktyvios įmonės ir kad negalima nustatyti nagrinėjamų prekių kilmės. Todėl kyla klausimas, ar *Altic* žinojo arba turėjo žinoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai buvo susiję su sukčiavimu PVM srityje.

20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad joks įrodymas nepatvirtina, jog nupirktos rapsų sėklos buvo skirtos naudoti tik degalų gamybai, kaip teigia *Altic*, arba bent jau kad jos niekaip nebuvo susijusios su maisto grandine. Todėl reikia pripažinti, kad, kiek tai susiję su minėtais sandoriais, *Altic* turėjo laikytis Reglamento Nr. 178/2002 nuostatų.

21 Minėtas teismas nurodo, kad šio reglamento 18 straipsnyje nustatyti bendrieji maisto produktų atsekamumo principai ir jų tiekėjų identifikavimas. Dėl šio identifikavimo jis pažymi, kad nors šiame reglamente nenurodyta, iki kokio lygio įmonė turi identifikuoti savo tiekėją, iš 2010 m. sausio 26 d. Reglamento Nr. 178/2002 11, 12, 14, 17, 18, 19 ir 20 straipsnių įgyvendinimo gairių, esančių Europos Komisijos Maisto grandinės ir gyvūnų sveikatos nuolatinio komiteto išvadose, matyti, kad įmonės privalo saugoti informaciją apie produkto tiekėjo pavadinimą ir adresą, taip pat apie šio produkto nustatymą.

22 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar dėl Reglamento Nr. 178/2002 tikslo užtikrinti maisto saugą maisto tvarkymo subjektui nekyla didesnės rūpestingumo pareigos, kiek tai susiję su jo kontrahento pasirinkimu, o tai reiškia, kad taip jis įpareigojamas atlikti su jo kontrahentu susijusius patikrinimus, be kita ko, dėl jo registracijos kompetentingose institucijose, ir ar, nesant tokio rūpestingumo, gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą šiam tvarkymo subjektui. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas būtent klausia, ar, atsižvelgiant į tą patį tikslą, tai, kad *Altic* patikrino patiektų prekių kokybę, galėtų palengvinti tokią pareigą atlikti išsamų kontrahento patikrinimą.

23 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, anot mokesčių administratoriaus, tai, kad *Altic* nepatikrino kontrahentų registracijos Maisto ir veterinarijos agentūroje, įrodo, kad bendrovė žinojo arba turėjo žinoti, jog pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai susiję su sukčiavimu PVM srityje. Vis dėlto šis teismas mano, kad nors pagal reglamentų Nr. 852/2004 ir Nr. 882/2004 nuostatose numatytą maisto verslo įmonės registracijos patikrinimą galima užtikrinti, kad įmonė teisėtai dalyvauja maisto grandinėje, tai, kad įmonė turi būti registruojama, nepaneigia to, kad jos ekonominė veikla gali būti fiktyvi, ir, atvirkščiai, tai, kad nebuvo užregistruota, neleidžia automatiškai patvirtinti tokio fiktyvaus pobūdžio, todėl patikrinimo nebuvimas neturi lemiamos reikšmės mokesčių administratoriaus išvadai.

24 Šiomis aplinkybėmis *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, atsižvelgiant į [Reglamento Nr. 178/2002] tikslą užtikrinti maisto saugą, kuris, be kita ko, įgyvendinamas užtikrinant maisto produktų atsekamumą, [Direktyvos 2006/112/EB] 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip: jį atitinka atsisakymas leisti atskaityti pirkimo mokestį, kai, rinkdamasis kitas sandorio šalis, maisto grandinėje dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo neparodo didesnio rūpestingumo, nei įprastas sudarant sandorius, iš esmės apimančio reikalavimą patikrinti kitą sandorio šalį, bet patikrino maisto produktų kokybę ir todėl pasiekė [Reglamento Nr. 178/2002] tikslą?

2. Ar Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnyje ir Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnyje nustatytą maisto grandinėje dalyvaujančios įmonės registracijos reikalavimą, atsižvelgiant į [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktą, reikia aiškinti taip, kad tos įmonės kitos sandorio šalys privalo patikrinti jos registracijos faktą, ar toks patikrinimas svarbus, kai vertinama, ar įmonės kita sandorio šalis žinojo arba turėjo žinoti, kad sudaro sandorį su fiktyvia įmone, atsižvelgiant į nurodytą sandorių specifiką?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

25 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama atsisakyti suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą maisto grandinėje dalyvaujančiam apmokestinamajam asmeniui, nes šis apmokestinamasis asmuo nesilaikė jam pagal Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalį tenkančių pareigų, susijusių su jo tiekėjų identifikavimu, kad būtų galima atsekti maisto produktus.

26 Pirma, primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant savo ekonominę veiklą mokėtino arba sumokėto PVM naštos, jei pati įmonės veikla iš esmės skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 ir 37 punktus bei nurodytą jurisprudenciją).

27 Teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama, nes apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, turi laikytis nustatytų materialinių ir formalių reikalavimų arba sąlygų (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 ir 38 punktus bei nurodytą jurisprudenciją).

28 Kartu su materialiniais ir formaliais reikalavimais arba sąlygomis, kurie kyla iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 ir 40 punktus), pagal šios direktyvos 273 straipsnį valstybėms narėms leidžiama tam tikromis sąlygomis nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui.

29 Antra, taip pat reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad 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. kovo 13 d. Sprendimas *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 40 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje, taip pat tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Nustatęs, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į objektyvius įrodymus ir nereikalaudamas iš sąskaitos faktūros gavėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32 Dėl apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, rūpestingumo Teisingumo Teismas nusprendė, kad ūkio subjektai, ėmęsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM ar kitose srityse, privalo turėti galimybę pasikliauti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti

sumokėtą pirkimo PVM, ir nagrinėjamu atveju priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, nustatymas iš esmės priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, 53 ir 59 punktus ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 51 punktą).

33 Pagrindinėje byloje mokesčių administratorius, manydamas, kad *Altic* tiekėjai yra fiktyvios įmonės ir kad dėl to buvo sukčiaujama bendra PVM sistema, atsisakė suteikti *Altic* teisę į PVM atskaitą. Jis, be kita ko, manė, kad *Altic*, kaip maisto tvarkymo subjektas, privalėjo išsamiai patikrinti savo kontrahentus pagal Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalį. Tokios pareigos nesilaikymas įrodo, kad *Altic* žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja vykdant su šiuo sukčiavimu susijusius sandorius.

34 Vis dėlto, viena vertus, kaip savo išvados 46 punkte pažymėjo generalinis advokatas, atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą dėl minėtoje Reglamento Nr. 178/2002 nuostatoje numatytų pareigų nesilaikymo neturi jokio teisinio pagrindo Direktyvoje 2006/112. Reglamente Nr. 178/2002 numatytos pareigos iš tiesų yra nesusijusios su šioje direktyvoje numatytais materialiniais ir formaliais teisės į atskaitą reikalavimais arba sąlygomis. Iš Teisingumo Teismo turimos informacijos taip pat nematyti, kad minėtas atmetimo pagrindas būtų grindžiamas nacionalinės teisės aktais PVM srityje.

35 Kita vertus, dėl aplinkybės, kad, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis, *Altic* dalyvauja maisto grandinėje, todėl turėjo laikytis Reglamento Nr. 178/2002 nuostatų, reikia pažymėti, kad šio reglamento 18 straipsnio 2 dalyje numatyta pareiga dėl maisto produktų atsekamumo siekiama kitokio tikslo nei sukčiavimo PVM srityje nustatymo tikslas. Iš tikrųjų iš minėto reglamento 28 ir 29 konstatuojamųjų dalių matyti, kad pareiga identifikuoti maisto produktų tiekėjus yra skirta tam, kad būtų galima taikyti tikslinius ir tikslius išėmimus iš apyvartos, taip pat suteikti informaciją vartotojams ar kontroliuojantiems pareigūnams ir taip išvengti galimų problemų vidaus rinkoje. Už šios pareigos nesilaikymą gali būti skiriamos sankcijos pagal nacionalinę teisę, atsižvelgiant į to paties reglamento 17 straipsnio 2 dalies trečią pastraipą.

36 Darytina išvada, kad tokia pareiga savaime negali būti laikoma priemone, kurios gali būti pagrįstai reikalaujama imtis iš apmokestinamojo asmens tam, kad jis įsitikintų, jog jo sandoriai nėra susiję su sukčiavimu bendros PVM sistemos srityje. Todėl, kaip savo išvados 56 punkte pažymėjo generalinis advokatas, galimas šios pareigos pažeidimas savaime ir automatiškai negali pateisinti atsisakymo šiam apmokestinamajam asmeniui leisti atskaityti PVM.

37 Be to, šiomis aplinkybėmis svarbu priminti, kad Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalyje numatyta pareiga, kaip matyti iš šios nuostatos formuluotės, apima visų maisto produkto tiekėjų identifikavimą, taip pat sistemų ir procedūrų, sudarančių galimybes pateikti tokią informaciją kompetentingoms valdžios institucijoms jų prašymu, nustatymą.

38 Kalbant apie duomenis, reikalingus šiam identifikavimui, reikia konstatuoti, kad jie turi padėti pasiekti šio sprendimo 35 punkte aprašytą atsekamumo tikslą, todėl iš esmės pakanka, kad tiekėjai nustatytų jų pavadinimą (pavardę) ir adresą. Iš to išplaukia, kad mokesčių administratoriaus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nurodytas ir Latvijos vyriausybės rašytinėse pastabose paminėtas argumentas, jog pagal šį reglamentą iš esmės reikalaujama, kad kontrahentas turi būti išsamiai patikrintas, yra nepriimtinas.

39 Kitaip būtų tik tuo atveju, jei būtų tinkamai įrodyta, kad dėl ypatingų aplinkybių atitinkamas maisto produktų pirkėjas turėjo didelių abejonių dėl tiekėjo, kurį jis privalo identifikuoti pagal Reglamentą Nr. 178/2002 taip, kad galėtų įsitikinti dėl šio buvimo ar tapatybės, o tai prireikus turės patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

40 Darant prielaidą, kad taip yra, ši aplinkybė gali būti vienas iš požymių, kurie kartu ir nuosekliai rodo, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

41 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas aiškintinas taip, kad pagal jį draudžiama atsisakyti suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą maisto grandinėje dalyvaujančiam apmokestinamajam asmeniui vien dėl priežasties (darant prielaidą, kad ji yra tinkamai įrodyta, ir tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), jog šis apmokestinamasis asmuo nesilaikė jam pagal Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalį tenkančių pareigų, susijusių su jo tiekėjų identifikavimu, kad būtų galima atsekti maisto produktus. Šių pareigų nesilaikymas gali būti vienas iš požymių, kurie kartu ir nuosekliai rodo, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl antrojo klausimo

42 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, dalyvaujantis maisto grandinėje, nepatikrino jo tiekėjų registracijos kompetentingose institucijose pagal Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnio 2 dalį ir Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnio 1 dalį, yra svarbu nustatant, ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

43 Šiuo klausimu Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad maisto tvarkymo subjektai praneša atitinkamai kompetentingai institucijai apie kiekvieną savo įstaigą, kuri dalyvauja gaminant, perdirbant ir platinant maisto produktus, kad šios būtų įregistruotos. Pagal Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnio 1 dalies a ir b punktus kompetentingos institucijos turi nustatyti procedūras, kurių šie subjektai turi laikytis, kai prašo įregistruoti jų įstaigas, taip pat atnaujinti registruotų subjektų sąrašą.

44 Reikia konstatuoti, kad reglamentuose Nr. 852/2004 ir 882/2004 nėra nustatyta jokios pareigos maisto tvarkymo subjektui patikrinti, ar jo tiekėjai įregistruoti pagal šių reglamentų reikalavimus. Tokia pareiga patikrinti PVM atskaitos tikslais taip pat neišplaukia iš Direktyvos 2006/112.

45 Taigi, kaip buvo priminta šio sprendimo 31 punkte, kai mokesčių administratorius, nustatęs sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sukčiavimą ar pažeidimus, siekia įrodyti, kad šios sąskaitos faktūros gavėjas žinojo arba turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su sukčiavimu PVM srityje, jis negali reikalauti, kad minėtas gavėjas atliktų patikrinimus, kurių jis neprivalo atlikti (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 punktą).

46 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad mokesčių administratorius negali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, pateiktų galvijų tiekėjo dokumentus, kuriuose nurodomi ausų įsagai gyvuliams, numatyti pagal identifikavimo ir registravimo sistemą, nustatytą 2000 m. liepos 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1760/2000, nustatančiame galvijų identifikavimo ir registravimo sistemą, reglamentuojančiame jautienos bei jos produktų ženklinimą ir panaikinančiame Tarybos reglamentą (EB) Nr. 820/97 (OL L 204, 2000, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 30 t., p. 248) (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 42 punktą).

47 Be to, siekdamas nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo, kuris yra maisto grandinės dalyvis, žinojo arba turėjo žinoti, kad jo tiekėjai dalyvavo sukčiaujant PVM srityje, mokesčių administratorius negali įpareigoti šio apmokestinamojo asmens patikrinti, ar jie įvykdė savo registracijos įsipareigojimus, kaip reikalaujama pagal Sąjungos teisę maisto produktų reglamentavimo srityje.

48 Vadinasi, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, dalyvaujantis maisto grandinėje, nepatikrino jo tiekėjų registracijos kompetentingose institucijose pagal Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnio 2 dalį ir Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnio 1 dalį, nėra svarbu nustatant, ar jis žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **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, kad pagal jį draudžiama atsisakyti suteikti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą maisto grandinėje dalyvaujančiam apmokestinamajam asmeniui vien dėl priežasties (darant prielaidą, kad ji yra tinkamai įrodyta, ir tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), jog šis apmokestinamasis asmuo nesilaikė jam pagal 2002 m. sausio 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 178/2002, nustatančio maistui skirtų teisės aktų bendruosius principus ir reikalavimus, įsteigiančio Europos maisto saugos tarnybą ir nustatančio su maisto saugos klausimais susijusias procedūras, 18 straipsnio 2 dalį tenkančių pareigų, susijusių su jo tiekėjų identifikavimu, kad būtų galima atsekti maisto produktus. Šių pareigų nesilaikymas gali būti vienas iš požymių, kurie kartu ir nuosekliai rodo, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, dalyvaujantis maisto grandinėje, nepatikrino jo tiekėjų registracijos kompetentingose institucijose pagal 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 852/2004 dėl maisto produktų higienos 6 straipsnio 2 dalį ir 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 882/2004 dėl oficialios kontrolės, kuri atliekama siekiant užtikrinti, kad būtų įvertinama, ar laikomasi pašarus ir maistą reglamentuojančių teisės aktų, gyvūnų sveikatos ir gerovės taisyklių, 31 straipsnio 1 dalį, nėra svarbu nustatant, ar tas asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje.**

Parašai.