TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 21 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Vienas po kito einantys tų pačių prekių tiekimo sandoriai – Antro tiekimo vieta – Pirmo tiekėjo pateikta informacija – PVM mokėtojo kodas – Teisė į atskaitą – Apmokestinamojo asmens teisėti lūkesčiai, kad įgyvendintos teisės į atskaitą sąlygos“

Byloje C-628/16

dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) 2016 m. lapkričio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Kreuzmayr GmbH

prieš

Finanzamt Linz

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro devintosios kolegijos pirmininko pareigas einantis E. Juhász, teisėjai K. Jürimäe (pranešėja) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Kreuzmayr GmbH*, atstovaujamos J. Hochleitner, *Rechtsanwalt*,

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Wasmeier,

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

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

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, toliau – PVM direktyva) 32 straipsnio pirmos pastraipos ir 168 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Kreuzmayr GmbH* ir *Finanzamt de Linz* (Linco mokesčių administratorius, Austrija) ginčą dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už 2008 m. įvykdytus sandorius atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 32 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

„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.“

4 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, 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.“

5 Minėtos direktyvos 167 straipsnis išdėstytas taip:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

6 Tos pačios direktyvos 168 straipsnio a punkte 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:

mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

Austrijos teisė

7 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG 1994*) 3 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„Tiekimas laikomas įvykdytu toje vietoje, kurioje yra prekė, kai perleidžiama teisė ja disponuoti.“

8 Pagal *UStG 1994* 3 straipsnio 8 dalies pirmą sakinį:

„Jeigu tiekiamą objektą gabena ar siunčia tiekėjas ar pirkėjas, tiekimas laikomas įvykdytu, kai pradedamas gabenimas arba siuntimas pirkėjui ar pastarojo įgaliotam trečiajam asmeniui.“

9 *UStG 1994* 12 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„Verslininkas kitų verslininkų jo sąskaitoje atskirai nurodytą mokestį už tiekimą ar kitas suteiktas paslaugas, kurios buvo suteiktos šalyje, gali atskaityti kaip pirkimo PVM sumą.

<…>

Jeigu tiekimas atliekamas ar kita paslauga suteikiama verslininkui, kuris žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su apyvartos mokesčio klastojimais ar kitais su apyvartos mokesčiu susijusiais finansiniais pažeidimais, teisė atskaityti pirkimo PVM prarandama. Ši nuostata taip pat taikoma visų pirma tuo atveju, jeigu minėti finansiniai pažeidimai susiję su pirmiau ar vėliau sudarytu pirkimo arba pardavimo sandoriu.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 Vokietijoje įsteigta ir kaip mokesčių mokėtoja įregistruota *BP Marketing GmbH* pardavė naftos produktų Austrijoje kaip PVM mokėtojai įregistruotai *BIDI Ltd*. Gavusi avansinį mokėjimą *BP Marketing* pateikė BIDI nagrinėjamų naftos produktų gavimo registracijos numerius ir gavimo dokumentus. BIDI įsipareigojo *BP Marketing* pasirūpinti šių produktų gabenimu iš Vokietijos į Austriją.

11 Neinformavusi *BP Marketing*, BIDI perpardavė šiuos produktus *Kreuzmayr* ir jai perdavė iš *BP Marketing* gautus produktų gavimo registracijos numerius ir gavimo dokumentus, taip pat sutarė, kad *Kreuzmayr* pasirūpins arba pati nugabens naftos produktus iš Vokietijos į Austriją. *Kreuzmayr* tikrai pasirūpino, kad šiuos produktus paimtų jos partneriai arba šiuo tikslu įgalioti vežėjai. Šie sandoriai buvo įvykdyti 2007 m. balandžio–spalio mėn.

12 *BP Marketing* manė, kad šis tiekimas BIDI buvo neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje. BIDI išrašė *Kreuzmayr* sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas Austrijos PVM, ir pastaroji jį sumokėjo. Vėliau *Kreuzmayr* panaudojo šiuo produktus savo apmokestinamiesiems sandoriams ir atitinkamai atskaitė pirkimo PVM už 2008 m.

13 Vykstant civiliniam procesui tarp *BP Marketing* ir BIDI, pirmoji sužinojo, kad antroji įpareigojo *Kreuzmayr* nugabenti nagrinėjamas prekes. *BP Marketing* perdavė šią informaciją Vokietijos mokesčių institucijoms, o šios vėliau pareikalavo iš jos sumokėti PVM, susijusį su nagrinėjamu prekių tiekimu.

14 Austrijoje Linco mokesčių administratorius iš pradžių leido *Kreuzmayr* atskaityti pirkimo PVM. Vis dėlto per mokestinį patikrinimą paaiškėjo, kad BIDI nei deklaravo, nei sumokėjo apskaičiuoto PVM ir *Kreuzmayr* nebuvo apie tai informuota. BIDI pasiteisino, kad su tiekimu susijusios *Kreuzmayr* sąskaitos faktūros buvo išrašytos Vokietijoje, todėl šis tiekimas buvo neapmokestinamas ir nebuvo apmokestinamas Austrijoje.

15 Po šio patikrinimo BIDI pateikė pataisytas sąskaitas faktūras be PVM *Kreuzmayr*. Vis dėlto BIDI negrąžino *Kreuzmayr* neteisėtai gautų sumų, kurios buvo gautos, kaip BIDI teigia, dėl paprasčiausios klaidos. BIDI tapo nemoki ir *Kreuzmayr* niekada nebegalėjo susigrąžinti sumokėto PVM.

16 Remdamasis pataisytomis sąskaitomis faktūromis, kuriose nebuvo nurodyta, kad nagrinėjamas tiekimas buvo neapmokestinamasis įsigijimo Bendrijos viduje sandoris, Linco mokesčių administratorius manė, kad *Kreuzmayr* neturėjo teisės į pirkimo PVM atskaitą. Taigi jis panaikino *Kreuzmayr* pirkimo PVM atskaitą ir šį sprendimą grindė tuo, kad tiekimo, kurį BIDI atliko *Kreuzmayr*, vieta buvo ne Austrijoje. *Kreuzmayr* šį sprendimą apskundė.

17 2013 m. vasario 5 d. sprendimu *Unabhängige Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas, Austrija) patenkino *Kreuzmayr* skundą dėl pirkimo PVM atskaitos panaikinimo.

18 Linco mokesčių administratorius pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Verwaltungsgerichthof* (Administracinis teismas, Austrija), o šis teismas 2016 m. birželio 29 d. sprendimu panaikino minėtą sprendimą. Šis teismas manė, kad vien dėl to, jog sąžiningai elgdamasi *BP Marketing* neteisingai laikė savo tiekimą BIDI „tiekimu Bendrijos viduje“, *Kreuzmayr* negali turėti teisės į pirkimo PVM, susijusio su sąskaitomis faktūromis, išrašytomis dėl nagrinėjamo tiekimo, atskaitą.

19 *Verwaltungsgerichthof* (Administracinis teismas) taip pat nurodė, kad *Unabhängige Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas) neteisingai manė, jog *Kreuzmayr* galėjo pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą. Iš tiesų šis teismas nusprendė, kad teisėtų lūkesčių apsaugos negalima kildinti iš pirmo tiekimo, kuris objektyviai vertinant nėra tiekimas Bendrijos viduje, neapmokestinimo.

20 Nors 2013 m. vasario 5 d. *Unabhängige Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas) sprendimas buvo panaikintas, jį pakeitusiame teisme *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) vis dar nagrinėjamas skundas dėl *Verwaltungsgerichthof* (Administracinis teismas) sprendimo.

21 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokiais atvejais, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje:

– kai mokesčių mokėtojas X1 prekiavo valstybėje narėje A laikomomis prekėmis ir šias prekes pardavė mokesčių mokėtojui X2, o X2 pranešė X1 apie ketinimą prekes gabenti į valstybę narę B ir nurodė šios valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą,

– kai X2 šias prekes perpardavė mokesčių mokėtojui X3 ir su X3 susitarė, kad šis paves gabenti arba gabens prekes iš valstybės narės A į valstybę narę B, ir kai X3 pavedė gabenti arba gabeno tas prekes iš valstybės narės A į valstybę narę B ir X3 jau valstybėje narėje A galėjo disponuoti prekėmis kaip savininkas,

– kai X2 nepranešė X1, kad prekes perpardavė anksčiau, negu jos išgabentos iš valstybės narės A,

– ir kai X1 taip pat negalėjo suprasti, kad ne X2 paveda gabenti arba gabena prekes iš valstybės narės A į valstybę narę B,

Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad tiekimo, kurį X1 atlieka dėl X2 reikmių, vieta nustatoma pagal PVM direktyvos 32 straipsnio pirmą pastraipą, todėl X1 atliekamas tiekimas dėl X2 reikmių yra Bendrijos vidaus tiekimas (vadinamasis aktyvusis tiekimas)?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad X3 vis dėlto X2 jam sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, nustatytą valstybės narės B, turi atskaityti kaip pirkimo PVM, jeigu X3 įsigytas prekes valstybėje narėje B naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams ir jeigu negalima įžvelgti, kad X3 piktnaudžiauja teise atskaityti pirkimo PVM?

3. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai ir jeigu X1 vėliau sužino, kad X3 pavedė gabenti prekes ir jau valstybėje narėje A prekėmis galėjo disponuoti kaip savininkas, ar Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad X1 atliktas tiekimas X2 atgaline data nelaikomas Bendrijos vidaus tiekimu (kad jį taip pat atgaline data reikia laikyti vadinamuoju „pasyviuoju tiekimu“)?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

Dėl priimtinumo

22 Austrijos vyriausybė ginčija pirmojo klausimo priimtinumą dėl to, kad jis yra hipotetinis, nes jis susijęs su pagrindinėje byloje nenagrinėjamu tiekimu, įvykusiu tarp *BP Marketing* ir BIDI.

23 Reikia pažymėti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo Teisingumo Teismas gali, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę yra visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės ar teisinės informacijos, reikalingos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

24 Nagrinėjamu atveju tiesa, kad atsižvelgiant į pirmojo klausimo formuluotę jis susijęs su tiekimu, įvykusiu tarp *BP Marketing* ir BIDI.

25 Vis dėlto iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmasis klausimas pagrįstas prielaida, pagal kurią esant dviem vienas po kito einantiems tiekimo sandoriams, dėl kurių buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, PVM direktyvos 32 straipsnio pirma pastraipa taikoma tik tam sandoriui iš šių dviejų, dėl kurio buvo atliktas gabenimas Bendrijos viduje. Taigi, jeigu ši nuostata taikoma pirmam tiekimui, galima prieiti prie išvados, kad ji netaikoma antram tiekimui. Ir atvirkščiai, jeigu minėta nuostata netaikoma pirmam tiekimui, ji taikoma antram.

26 Vadinasi, šis klausimas yra susijęs su pagrindine byla ir turi būti laikomas priimtinu.

Dėl esmės

27 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, PVM 32 straipsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma pirmam arba antram iš dviejų viena po kito einančių tos pačios prekės tiekimo sandorių, dėl kurių buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje.

28 PVM direktyvos 32 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekių 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.

29 Taigi iš šios nuostatos teksto matyti, kad ji taikoma tik prekių tiekimui, kuriam reikalingas siuntimas arba gabenimas.

30 Pirmiausia pažymėtina, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad net kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimų (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo eur*o Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 21 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 34 punktą).

31 Darytina išvada, kad susiklosčius tokiai situacijai PVM direktyvos 32 straipsnio pirma pastraipa taikoma tik tam tiekimui, dėl kurio atliekamas gabenimas Bendrijos viduje.

32 Teisingumo Teismo jurisprudencijoje patikslinama, kad siekiant nustatyti, kuriam iš dviejų tiekimų turi būti priskiriamas gabenimas Bendrijos viduje, reikia visapusiškai įvertinti visas konkrečias atvejo aplinkybes. Atliekant šį vertinimą reikia, be kita ko, nustatyti, kada įvyko antras teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimas galutiniam ją įsigijusiam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 35 ir 36 punktus bei nurodytą jurisprudenciją).

33 Jei antras teisės disponuoti kaip savininkui perdavimas įvyko prieš gabenimą Bendrijos viduje, prie šio gabenimo negali būti priskiriamas pirmasis tiekimas pirmo prekę įsigijusio asmens naudai (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 36 punktą bei nurodytą jurisprudenciją).

34 Galiausiai pridurtina, kad siekiant nustatyti, ar tiekimas gali būti laikomas „tiekimu Bendrijos viduje“, turi būti atsižvelgiama į pirkėjo ketinimus įsigyjant nagrinėjamą prekę tiek, kiek jie pagrįsti objektyviais įrodymais (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo eur*o Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

35 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Kreuzmayr* disponavo prekėmis kaip savininkas prieš jas gabenant Bendrijos viduje. Darytina išvada, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gabenimas Bendrijos viduje turi būti priskirtas sandoriui, įvykusiam tarp tarpininko ir galutinio įgijėjo, ir PVM direktyvos 32 straipsnio pirma pastraipa taikoma tik antram tiekimui.

36 Be to, atsižvelgiant į sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, atrodo, jog BIDI ir *Kreuzmayr* žinojo apie tai, kad teisė disponuoti preke kaip savininkui buvo perduota *Kreuzmayr* Vokietijoje prieš atliekant gabenimą Bendrijos viduje. Tokiomis aplinkybėmis antro tiekimo iš sandorių grandinės, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, vieta negali būti nustatyta neatsižvelgiant į reikšmingus objektyvius įrodymus, apie kuriuos žinojo ūkio subjektas tarpininkas ir galutinis įgijėjas, ir ši vieta negali priklausyti vien nuo pirmo tiekėjo pirmo tiekimo kvalifikavimo remiantis informacija, kurią jam klaidingai pateikė ūkio subjektas tarpininkas.

37 Šiai išvadai negali daryti įtakos tai, kad pagrindinėje byloje pirmas tiekėjas nebuvo informuotas apie tai, jog ūkio subjektas tarpininkas perparduos prekes galutiniam įgijėjui prieš bet kokį gabenimą Bendrijos viduje, ir kad ūkio subjektas tarpininkas pirmam tiekėjui pateikė savo PVM mokėtojo kodą, išduotą kitoje valstybėje narėje, kuri yra gabenimo Bendrijos viduje paskirties šalis.

38 Iš viso to, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, PVM 32 straipsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma antram iš dviejų vienas po kito einančių tos pačios prekės tiekimo sandorių, dėl kurių buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje.

Dėl antrojo klausimo

39 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einančių sandorių grandinės, dėl kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, teisėtų lūkesčių apsaugos principas turi būti aiškinamas taip, kad galutinis įgijėjas, kuris klaidingai pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą, vis dėlto gali kaip pirkimo PVM atskaityti PVM, kurį jis sumokėjo remdamasis sąskaitomis faktūromis, išrašytomis ūkio subjekto tarpininko, kuris neteisingai kvalifikavo savo tiekimą kaip „vidaus tiekimą“.

40 Primintina, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytomis sąlygomis (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 25 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

41 Taip pat primintina, kad teisė į atskaitą, numatyta PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Šia atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

42 Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 43 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

43 Iš tiesų, leidžiama atskaityti tik tą PVM, kuris turi būti sumokėtas, ir negalima atskaityti klaidingai sumokėto pirkimo PVM (pagal analogiją žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 35 ir 36 punktai). Darytina išvada, kad ši teisė į atskaitą netaikoma PVM, kuris mokėtinas tik dėl to, kad nurodytas sąskaitoje faktūroje (šiuo klausimu žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, 19 punktą ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 51 punktą).

44 Taigi tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einančių sandorių grandinės, dėl kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, galutinis įgijėjas negali atskaityti PVM, kurį vien remdamasis tiekėjo pateikta klaidinga sąskaita faktūra jis nepagrįstai sumokėjo už prekes, jam patiektas atliekant neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje.

45 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia nustatyti, ar ūkio subjektas, kaip *Kreuzmayr*, atsižvelgdamas į teisėtų lūkesčių apsaugos principą vis dėlto gali remtis vien tiekėjo pateiktoje sąskaitoje faktūroje esančia informacija, pagal kurią tiekimas yra vidaus tiekimas, kad pasinaudotų teise į PVM atskaitą.

46 Šiuo klausimu pažymėtina, kad teisė remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

47 Darytina išvada, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ūkio subjektas negali remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu savo tiekėjo atžvilgiu tam, kad galėtų pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą.

48 Susiklosčius tokiai situacijai, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjama *Kreuzmayr* situacija, ūkio subjektas gali vis dėlto prašyti grąžinti nepagrįstai sumokėtą neteisingą sąskaitą faktūrą išrašiusiam ūkio subjektui mokestį pagal nacionalinę teisę (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 49 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

49 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einančių sandorių grandinės, dėl kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, teisėtų lūkesčių apsaugos principas turi būti aiškinamas taip, kad galutinis įgijėjas, kuris klaidingai pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą, negali kaip pirkimo PVM atskaityti PVM, kurį jis sumokėjo remdamasis sąskaitomis faktūromis, išrašytomis ūkio subjekto tarpininko, kuris neteisingai kvalifikavo savo tiekimą kaip vidaus tiekimą.

Dėl trečiojo klausimo

50 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar atsakius neigiamai į pirmąjį klausimą tokių sandorių, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kvalifikavimas gali būti pakeistas atgaline data po to, kai pirmas tiekėjas sužino apie faktines aplinkybes, susijusias su gabenimu ir antru tiekimu.

51 Atsižvelgiant į pateiktą atsakymą į pirmąjį klausimą, nėra reikalo atsakyti į trečiąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 32 straipsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma antram iš dviejų vienas po kito einančių tos pačios prekės tiekimo sandorių, dėl kurių buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje.**

2. **Tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einančių sandorių grandinės, dėl kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, teisėtų lūkesčių apsaugos principas turi būti aiškinamas taip, kad galutinis įgijėjas, kuris klaidingai pasinaudojo teise į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, kaip pirkimo pridėtinės vertės mokesčio negali atskaityti pridėtinės vertės mokesčio, kurį jis sumokėjo remdamasis sąskaitomis faktūromis, išrašytomis ūkio subjekto tarpininko, kuris neteisingai kvalifikavo savo tiekimą kaip vidaus tiekimą.**

Parašai.