

62018CJ0273

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. liepos 10 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Teisės atskaityti pirkimo PVM – 168 straipsnis – Prekių tiekimo 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, kuri 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

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

–

Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vlášil,

–

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,

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 (Valstybinis mokesčių inspekcija, Latvija) (toliau – VID) dėl šios institucijos atsisakymo leisti pasinaudoti teise atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), susijusį su prekėmis, kurias ši bendrovė pirko iš bendrovės SIA „KF Prema“, įsigijimo sandoriais, pagrįsto tuo, kad tie įsigijimo sandoriai faktiškai nebuvo vykdyti.

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 atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

b)

prekių įsigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:

i)

apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks <...>“

4

Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

5

Min?tos direktyvos 20 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje“ – teis?s disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui ?sigijimas, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei t?, iš kurios prek?s yra išsi?stos ar išgabentos, siun?ia ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.“

6

Pagal tos pa?ios direktyvos 23 straipsn?:

„Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad preki? ?sigijimu Bendrijos viduje b?t? laikomas sandoris, kuris b?t? buv?s laikomas preki? tiekimu, jei j? j? teritorijoje b?t? vykd?s apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

7

PVM direktyvos 32 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Kai prekes siun?ia ar gabena tiek?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo, arba tre?iasis asmuo, preki? tiekimo vieta yra laikoma ši? preki? buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas j? siuntimas ar gabenimas prekes ?sigyjan?iam asmeniui.“

8

Šios direktyvos 40 straipsnyje nustatyta:

„Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi preki? siuntimas ar gabenimas jas ?sigyjan?iam asmeniui.“

9

Direktyvos 68 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta tada, kai prek?s ?sigyjamoms Bendrijos viduje.

Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje laikomas ?vykusiu, kai panaši? preki? tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje.“

10

Tos pa?ios direktyvos 69 straipsnyje numatyta:

„?sigyjant prekes Bendrijos viduje, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda išrašius s?skait? fakt?r? arba pasibaigus 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui, jei s?skaita fakt?ra nebuvo išrašyta iki tos dienos.“

11

PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje išd?styta:

„Valstyb?s nar?s neapmokestina preki? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? [Europos S?jungoje], bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam

asmeniui, veikiančiam kaip toks, ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje prad?tas preki? siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.“

12

Šios direktyvos 167 straipsnyje numatyta, kad „[t]eis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM“.

13

Direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a)

mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>

c)

mok?tin? PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkt?;“

14

Tos pa?ios direktyvos 193 straipsnyje numatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinam? preki? tiekim? ar paslaug? teikim? <...>“

15

PVM direktyvos 200 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, ?sigyjantis apmokestinam?sias prekes Bendrijos viduje.“

Latvijos teis?

16

Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 1995 m. kovo 9 d. Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) (Latvijas V?stnesis, 1995, Nr. 49, toliau – PVM ?statymas) 1 straipsnio 2 ir 34 punktuose nustatyta:

„2) preki? tiekimas – tai sandoris, kur? sudarius nuosavyb?s teis? ? daikt? perduodama kitam asmeniui, kad jis gal?t? daiktu (turtu) naudotis.

<...>

34) preki? ?sigijimas Bendrijos viduje – tai preki? gavimas Latvijos teritorijoje iš kitos valstyb?s nar?s, kai preki? siuntim? arba gabenim? iš tos kitos valstyb?s nar?s užtikrina j? tiek?jas, gav?jas

arba tiek?jo ar gav?jo vardu veikiantis tre?iasis asmuo.“

17

Šio ?statymo 2 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Šalies teritorijoje vykdant ekonomin? veikl? sudaryti [PVM] apmokestinami sandoriai yra:

1)

preki? tiekimas už atlyg?, ?skaitant skirtas saviems poreikiams;

<...>“

18

Min?to ?statymo 10 straipsnio 1 dalies 1 ir 7 punktuose nustatyta:

„Tik valstybin?je mokes?i? inspekcijoje registruotas apmokestinamasis asmuo turi teis? mokes?i? deklaracijoje kaip pirkimo mokest? iš mokes?io sumos, kuri? turi sumok?ti ? biudžet?, atskaityti:

1) iš kito apmokestinamojo asmens gautoje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? mokes?io sum? už prekes ir paslaugas, skirtas jo apmokestinamajai veiklai vykdyti, taip pat užsienyje vykdytai veiklai, kuri b?t? apmokestinama, jei b?t? vykdyta šalies teritorijoje;

<...>

7) su Bendrijos viduje ?sigytomis prek?mis, skirtomis jo apmokestinamiems sandoriams vykdyti, susijusi? mokes?io sum?.“

19

To paties ?statymo 18 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinami šie sandoriai Bendrijos viduje:

1) šio ?statymo 2 straipsnio 2 dalyje min?ti sandoriai, sudaryti vykdant ekonomin? veikl?, ir preki? ?sigijimas Bendrijos viduje;

2) preki? ?sigijimu Bendrijos viduje laikomas asmens vykdomas preki? perk?limas iš kitos valstyb?s nar?s ? šalies teritorij?, siekiant pastarojoje vykdyti šio asmens ekonomin? veikl?;

<...>“

20

PVM ?statymo 30 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta:

„Jei apmokestinamasis asmuo gauna prekes iš kitos valstyb?s nar?s apmokestinamojo asmens, jis apskai?iuoja ir sumoka ? valstyb?s biudžet? mokest?, šiam sandoriui taikydamas atitinkam? tarif? pagal 5 straipsnio 1 arba 3 dal?.“

Pagrindin? 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 sudaryti sandorių grandinės dalis. Iš tiesų pirmiausia atitinkamas prekes Lietuvoje įsteigta bendrovė UAB „Baltfisher“ pardavė dviem Latvijoje įsteigtoms bendrovėms. Jos tas prekes perpardavė kitai Latvijoje įsteigta 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 aptariamąs 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 traukė iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertę ir atitinkamai padidino mokėtino PVM sumą bei sumažino Kuršu zeme deklaruotą pirkimo PVM.

25

Šis sprendimas Kuršu zeme apskundė Administrativų rajona tiesa (Rajono administracinis teismas, Latvija); pirmiausia ji nurodė, kad atitinka visus formalius ir materialius reikalavimus, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitę, 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 Administrativų apygabaltiesa (Apygardos administracinis teismas, Latvija); šis teismas patvirtino Administrativų rajona tiesa (Rajono administracinis teismas) sprendimą.

27

Kuršu zeme pateikė kasacinį skundą Augštųjų tiesa (Aukščiausiasis Teismas, Latvija); ji tvirtino, kad nors VID, Administrativų rajona tiesa (Rajono administracinis teismas) ir Administrativų apygabaltiesa (Apygardos administracinis teismas) nusprendė, jog ji įsitraukė į dirbtinai sukurtą sandorių grandinę, skirtą mokestiniam pranašumui gauti, jie nenurodė, kokį mokestinį pranašumą ji arba kitos sudarant aptariamus sandorius dalyvavusios bendrovės įgijo. Kuršu zeme teigimu, net jei aptariamąs 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“.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad tai, jog prek? n?ra tiesiogiai gauta iš s?skait? fakt?r? išdavusio asmens rank?, neb?tinai reiškia apgauling? tikrojo tiek?jo nusl?pim?. Tod?l aplinkyb?, kad Kuršu zeme aptariamas prekes fiziškai gavo iš Baltfisher sand?lio ir realiai j? negavo iš asmens, kuris d?l ši? prek? išdav? s?skait? fakt?r?, t. y. KF Prema, savaime negali pagr?sti išvados, kad Kuršu zeme negavo min?t? prek? iš šios bendrov?s ir kad tai reiškia, jog Kuršu zeme sandoris, sudarytas su KF Prema, yra apsimestinis ir tod?l susij?s su suk?iavimu PVM srityje.

Šis teismas klausia, ar galima konstatuoti piktnaudžiavim? nenusta?ius, koki? nepagr?st? mokestin? naud? gavo pats apmokestinamasis asmuo arba kiti toje sandorin?je dalyvav? asmenys.

B?tent tokiomis aplinkyb?mis Augst?k? tiesa (Aukš?iausiasis Teismas, Latvija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip: jam prieštarauja draudimas atskaityti pirkimo mokest?, kai jis grindžiamas vien tuo, kad apmokestinamasis asmuo s?moningai dalyvavo sudarant apsimestinius sandorius, ir ne?vardijama, koki? žal? nesumok?to arba nepagr?stai susigr?žinto PVM forma nagrin?jami sandoriai padar? biudžetui, palyginti su situacija, kokia b?t? susiklos?iusi, jei b?t? sudaryti faktinės aplinkybės atitinkantys sandoriai?“

D?l prejudicinio klausimo

Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas ne suk?iavimo PVM srityje, o galimo piktnaudžiavimo atvejis, tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip: vien tod?l, kad prek?s ?sigytos ?sitraukus ? keli? asmen? paeiliui sudaryt? sandorin? grandin? ir kad atitinkamas prekes savo nuosavyb?n apmokestinamasis asmuo ?sigijo iš toje grandin?je dalyvaujan?io asmens, kuris s?skaitoje fakt?roje n?ra nurodytas kaip tiek?jas, sand?lio, galima neleisti pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, nes to savaime užtenka, kad b?t? galima konstatuoti apmokestinamojo asmens arba kit? ? min?t? grandin? ?sitraukusi? asmen? piktnaudžiavim?, ar vis d?lto reikia taip pat nustatyti, koki? nepagr?st? mokestin? naud? šis apmokestinamasis asmuo arba šie kiti asmenys gavo.

Pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? iš PVM, kuriuo jie apmokestinami, atskaityti už ?sigytas prekes ir paslaugas mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM yra pagrindinis S?jungos teis?s 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).

Šiuo aspektu reikia pažym?ti, kad PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta

teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems 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 ? tai, reikia priminti, kad kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Asmenys negali S?jungos teis?s normomis remtis suk?iaudami ar piktnaudžiaudami. Tod?l nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad šia teise naudojamasi suk?iaujant 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 nusprend?, jog tam, kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, b?tinios dvi s?lygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkam? PVM direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikymo, turi b?ti gaunama mokestin? nauda, kuri? suteikus b?t? pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra tik gauti toki? mokestin? naud? (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36

Tokiomis aplinkyb?mis reikia priminti, kad tai, jog prek? n?ra tiesiogiai gauta iš s?skait? fakt?r? išdavusio asmens rank?, neb?tinai reiškia apgauling? tikrojo tiek?jo nusl?pim? ir neb?tinai yra piktnaudžiavimas; tam gali b?ti kit? priežas?i?, kaip antai du paeiliui sudaryti pardavimo sandoriai d?l t? pa?i? preki?, kurios atitinkamai gabenamos tiesiogiai iš pirmojo pardav?jo antrajam ?gij?jui, tod?l tai yra du vienas po kito atliekami tiekimai, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, bet tik vienas faktinis preki? gabenimas. Be to, neb?tina, kad pirmasis ?gij?jas b?t? tap?s aptariam? preki? savininku šio gabenimo metu, turint mintyje, kad tiekimas pagal ši? nuostat? nereiškia nuosavyb?s teis?s perleidimo (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Nutarties Jagie??o, C?33/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:184, 32 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

37

Šiuo atveju iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje VID nenustat? nei to, kokios nepagr?stos mokestin?s naudos gavo Kuršu zeme, nei to, koki? galim? nepagr?st? mokestin? naud? gavo kitos bendrov?s, dalyvavusios paeiliui sudaryt? sandori? d?l aptariam? preki? pardavimo grandin?je, kad patikrint?, ar tikrasis ši? sandori? tikslas buvo tik gauti nepagr?stos mokestin?s naudos. Tod?l reikia pripažinti, jog vien tai, kad egzistuoja sandori? grandin? ir kad aptariamą prekę Kuršu zeme fiziškai savo nuosavyb?n ?sigijo iš Baltfisher sand?lio ir realiai negavo j? iš bendrov?s, kuri s?skaitoje fakt?roje nurodyta kaip t? preki? tiek?ja, t. y. KF Prema, negali, kaip tai pripažino ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, savaime pateisinti išvados, kad min?t? preki? Kuršu zeme ne?sigijo iš KF Prema, tod?l ši? dviej? bendrovi? sudarytas sandoris ne?viko.

38

Atsižvelgiant į šiuos argumentus, tokiomis aplinkybėmis, kokios aptariamos pagrindinėje byloje, kai kompetentinga mokesčių institucija nepateikė jokio rodymo, 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 sąsigijimo sandorių turi būti priskiriamas vienintelis gabenimas Bendrijos viduje ir atitinkamai kuris iš jų vienintelis turi būti pripažintas „sąsigijimu Bendrijos viduje“, reikia pažymėti, kad būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi bendrai įvertinti visas konkrečius 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 sąsigijimo sandorių pripažinimas sąsigijimu 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 sąsigijimas 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 sąsigijimas 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 sąsigijui arba tai yra pernelyg sudėtinga, pavyzdžiui, to tiekėjo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo principą galima reikalauti, kad šis sąsigijimas 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 sąsigytos sitraukus į kelių asmenų paeiliui sudarytų sandorių grandinę ir kad atitinkamas prekes savo nuosavybėn apmokestinamasis asmuo sąsigijo iš toje grandinėje dalyvaujančio asmens, kuris sąskaitoje fakturoje nėra nurodytas kaip tiekėjas, sandorio, negalima neleisti pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, nes to savaime neužtenka, kad būtų galima konstatuoti apmokestinamojo asmens arba kitą jo minėtą grandinės sitraukusį asmenį piktnaudžiavimu; kompetentinga mokesčių institucija turi nustatyti, kokią nepagrįstą mokestį 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 pateikusių 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, sandorio, negalima neleisti pasinaudoti teise atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM), nes to savaimė neužtenka, kad būtų galima konstatuoti apmokestinamojo asmens arba kitų minėtų grandinės įsitraukusių asmenų piktnaudžiavimą; kompetentinga mokesčių institucija turi nustatyti, kokią nepagrįstą mokestinį naudą šis apmokestinamasis asmuo arba šie kiti asmenys gavo.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: latvių.