

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 21 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Vienas po kito einantys tų pačių prekių tiekimo sandoriai – Antro tiekimo vieta – Pirmo tiekėjo pateikta informacija – PVM mokėtojo kodas – Teisės atskaita – Apmokestinamojo asmens teisėtiškesniai, kad įgyvendintos teisės atskaita 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 rašytinį 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

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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. vykdytus sandorius atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 32 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

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

4 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiantiam kaip toks, į kitą valstybės narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes sigyjantio asmens vardu.“

5 Minėtos direktyvos 167 straipsnis išdėstyta taip:

„Teisė 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 prievolę, 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 vykdytu toje vietoje, kurioje yra prekė, kai perleidžiama teisė ja disponuoti.“

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

„Jeigu tiekiamas objektas gabena ar siunčia tiekėjas ar pirkėjas, tiekimas laikomas vykdytu, kai pradedamas gabenimas arba siuntimas pirkėjui ar pastarojo galiojamam trečiajam asmeniui.“

„Verslininkas kitą verslininką 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 steigta ir kaip mokesčių mokėtoja registruota *BP Marketing GmbH* pardavė naftos produktą Austrijoje kaip PVM mokėtojai registruotai *BIDI Ltd*. Gavusi avansinį mokėjimą *BP Marketing* pateikė BIDI nagrinėjamą naftos produktą gavimo registracijos numerius ir gavimo dokumentus. BIDI pareigojo *BP Marketing* pasirinkti šį produktą gabenimu iš Vokietijos į Austriją.

11 Neinformavusi *BP Marketing*, BIDI perpardavė šiuos produktus *Kreuzmayr* ir jai perdavė iš *BP Marketing* gautus produktą gavimo registracijos numerius ir gavimo dokumentus, taip pat sutarė, kad *Kreuzmayr* pasirinktų arba pati nugabens naftos produktus iš Vokietijos į Austriją. *Kreuzmayr* tikrai pasirinko, kad šiuos produktus paimtų jos partneriai arba šiuo tikslu galioji vežėjai. Šie sandoriai buvo vykdyti 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 pareigojo *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 apskaituoto 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 gautą sumą, kurios buvo gautos, kaip BIDI teigia, dėl paprasčiausios klaidos. BIDI tapo nemoki ir *Kreuzmayr* niekada nebegalėjo susigrąžinti sumokėto PVM.

16 Remdamasis pataisytomis s?skaitomis fakt?romis, kuriose nebuvo nurodyta, kad nagrin?jamas tiekimas buvo neapmokestinamasis ?sigijimo Bendrijos viduje sandoris, Linco mokes?i? administratorius man?, kad *Kreuzmayr* netur?jo teis?s ? pirkimo PVM atskait?. Taigi jis panaikino *Kreuzmayr* pirkimo PVM atskait? ir š? sprendim? grind? tuo, kad tiekimo, kur? BIDI atliko *Kreuzmayr*, vieta buvo ne Austrijoje. *Kreuzmayr* š? sprendim? apskund?.

17 2013 m. vasario 5 d. sprendimu *Unabhängige Finanzsenat* (Nepriklausomas mokes?i? byl? senatas, Austrija) patenkino *Kreuzmayr* skund? d?l pirkimo PVM atskaitos panaikinimo.

18 Linco mokes?i? administratorius pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija), o šis teismas 2016 m. birželio 29 d. sprendimu panaikino min?t? sprendim?. Šis teismas man?, kad vien d?l to, jog s?žiningai elgdamasi *BP Marketing* neteisingai laik? savo tiekim? BIDI „tiekimu Bendrijos viduje“, *Kreuzmayr* negali tur?ti teis?s ? pirkimo PVM, susijusio su s?skaitomis fakt?romis, išrašytomis d?l nagrin?jamo tiekimo, atskait?.

19 *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) taip pat nurod?, kad *Unabhängige Finanzsenat* (Nepriklausomas mokes?i? byl? senatas) neteisingai man?, jog *Kreuzmayr* gal?jo pasinaudoti teise ? pirkimo PVM atskait?. Iš ties? šis teismas nusprend?, kad teis?t? l?kes?i? apsaugos negalima kildinti iš pirmo tiekimo, kuris objektyviai vertinant n?ra tiekimas Bendrijos viduje, neapmokestinimo.

20 Nors 2013 m. vasario 5 d. *Unabhängige Finanzsenat* (Nepriklausomas mokes?i? byl? senatas) sprendimas buvo panaikintas, j? pakeitusiame teisme *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija) vis dar nagrin?jamas skundas d?l *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) sprendimo.

21 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokiais atvejais, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje:

– kai mokes?i? mok?tojas X1 prekiavo valstyb?je nar?je A laikomomis prek?mis ir šias prekes pardav? mokes?i? mok?tojui X2, o X2 praneš? X1 apie ketinim? prekes gabenti ? valstyb? nar? B ir nurod? šios valstyb?s nar?s jam suteikt? PVM mok?tojo kod?,

– kai X2 šias prekes perpardav? mokes?i? mok?tojui X3 ir su X3 susitar?, kad šis paves gabenti arba gabens prekes iš valstyb?s nar?s A ? valstyb? nar? B, ir kai X3 paved? gabenti arba gabeno tas prekes iš valstyb?s nar?s A ? valstyb? nar? B ir X3 jau valstyb?je nar?je A gal?jo disponuoti prek?mis kaip savininkas,

– kai X2 nepraneš? X1, kad prekes perpardav? anks?iau, negu jos išgabentos iš valstyb?s nar?s A,

– ir kai X1 taip pat negal?jo suprasti, kad ne X2 paveda gabenti arba gabena prekes iš valstyb?s nar?s A ? valstyb? nar? B,

S?jungos teis?s nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad tiekimo, kur? X1 atlieka d?l X2 reikmi?, vieta nustatoma pagal PVM direktyvos 32 straipsnio pirm? pastraip?, tod?l X1 atliekamas tiekimas d?l X2 reikmi? yra Bendrijos vidaus tiekimas (vadinamasis aktyvusis tiekimas)?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, ar S?jungos teis?s nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad X3 vis d?lto X2 jam s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM, nustatyt? valstyb?s

nar?s B, turi atskaityti kaip pirkimo PVM, jeigu X3 ?sigytas prekes valstyb?je nar?je B naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams ir jeigu negalima ?žvelgti, kad X3 piktnaudžiauja teise atskaityti pirkimo PVM?

3. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai ir jeigu X1 v?liau sužino, kad X3 paved? gabenti prekes ir jau valstyb?je nar?je A prek?mis gal?jo disponuoti kaip savininkas, ar S?jungos teis?s nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad X1 atliktas tiekimas X2 atgaline data nelaikomas Bendrijos vidaus tiekimu (kad j? taip pat atgaline data reikia laikyti vadinamuoju „pasyviuoju tiekimu“)?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

D?I priimtino

22 Austrijos vyriausyb? gin?ija pirmojo klausimo priimtinum? d?I to, kad jis yra hipotetinis, nes jis susij?s su pagrindin?je byloje nenagrin?jamu tiekimu, ?vykusi tarp *BP Marketing* ir BIDI.

23 Reikia pažym?ti, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?I S?jungos teis?s aiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kuri? tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Atsisakyti priimti sprendim? d?I nacionalinio teismo pateikto prašymo Teisingumo Teismas gali, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti S?jungos teis? yra visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetin? arba kai Teisingumo Teismas neturi faktin?s ar teisin?s informacijos, reikalingos naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, 31 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

24 Nagrin?jamu atveju tiesa, kad atsižvelgiant ? pirmojo klausimo formuluot? jis susij?s su tiekimu, ?vykusi tarp *BP Marketing* ir BIDI.

25 Vis d?Ito iš sprendimo d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirmasis klausimas pagr?stas prielaida, pagal kuri? esant dviem vienas po kito einantiems tiekimo sandoriams, d?I kuri? buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, PVM direktyvos 32 straipsnio pirma pastraipa taikoma tik tam sandoriui iš ši? dviej?, d?I 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 min?ta nuostata netaikoma pirmam tiekimui, ji taikoma antram.

26 Vadinasi, šis klausimas yra susij?s su pagrindine byla ir turi b?ti laikomas priimtinu.

D?I esm?s

27 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, PVM 32 straipsnio pirma pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad ji taikoma pirmam arba antram iš dviej? viena po kito einan?i? tos pa?ios prek?s tiekimo sandori?, d?I kuri? buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje.

28 PVM direktyvos 32 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekų sigyjantis asmuo arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradėdamas jų siuntimas ar gabenimas prekes sigyjančiam 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 tiekimo, vykdomo už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimo (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro 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 tiekimo 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 jų sigijusiam 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 prekų sigijusio 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 sigyjant nagrinjamų prekių tiek, kiek jie pagrįsti objektyviais rodymais (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

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

36 Be to, atsižvelgiant į sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, atrodo, jog BDI ir *Kreuzmayr* žinojo apie tai, kad teisė disponuoti preke kaip savininkui buvo perduota *Kreuzmayr* Vokietijoje prieš atliekant gabenimą Bendrijos viduje. Tokiomis aplinkybomis antro tiekimo iš sandorį grandinės, kaip antai nagrinjamos pagrindinėje byloje, vieta negali būti nustatyta neatsižvelgiant į reikšmingus objektyvius rodymus, apie kuriuos žinojo kiekio subjektas tarpininkas ir galutinis pirkėjas, ir ši vieta negali priklausyti vien nuo pirmo tiekėjo pirmo tiekimo kvalifikavimo remiantis informacija, kuri jam klaidingai pateikta kiekio subjektas tarpininkas.

37 Šiai išvadai negali daryti įtakos tai, kad pagrindinėje byloje pirmas tiekėjas nebuvo informuotas apie tai, jog kiekio subjektas tarpininkas perparduos prekes galutiniam pirkėjui prieš bet

kok? gabenim? Bendrijos viduje, ir kad ?kio subjektas tarpininkas pirmam tiek?jui pateik? savo PVM mok?tojo kod?, išduot? kitoje valstyb?je nar?je, kuri yra gabenimo Bendrijos viduje paskirties šalis.

38 Iš viso to, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, PVM 32 straipsnio pirma pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad ji taikoma antram iš dviej? vienas po kito einan?i? tos pa?ios prek?s tiekimo sandori?, d?l kuri? buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje.

D?I antrojo klausimo

39 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einan?i? sandori? grandin?s, d?l kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, teis?t? l?kes?i? apsaugos principas turi b?ti aiškinamas taip, kad galutinis ?gij?jas, kuris klaidingai pasinaudojo teise ? pirkimo PVM atskait?, vis d?lto gali kaip pirkimo PVM atskaityti PVM, kur? jis sumok?jo remdamasis s?skaitomis fakt?romis, išrašytomis ?kio subjekto tarpininko, kuris neteisingai kvalifikavo savo tiekim? kaip „vidaus tiekim?“.

40 Primintina, kad prek? tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytomis s?lygomis (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C?21/16, EU:C:2017:106, 25 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

41 Taip pat primintina, kad teis? ? atskait?, numatyta PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Šia atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdan? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 37 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

42 Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 43 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

43 Iš ties?, leidžiama atskaityti tik t? PVM, kuris turi b?ti sumok?tas, ir negalima atskaityti klaidingai sumok?to pirkimo PVM (pagal analogij? 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 teis? ? atskait? netaikoma PVM, kuris mok?tinas tik d?l to, kad nurodytas s?skaitoje fakt?roje (šiuo klausimu žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C?342/87, EU:C:1989:635, 19 punkt? ir 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C?78/02–C?80/02, EU:C:2003:604, 51 punkt?).

44 Taigi tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einan?i? sandori? grandin?s, d?l kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, galutinis ?gij?jas negali atskaityti PVM, kur? vien remdamasis tiek?jo pateikta klaidinga s?skaita fakt?ra jis nepagr?stai sumok?jo už prekes, jam patiektas atliekant neapmokestinam? tiekim? Bendrijos viduje.

45 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat siekia nustatyti, ar ?kio subjektas, kaip *Kreuzmayr*, atsižvelgdamas ? teis?t? l?kes?i? apsaugos princip? vis d?lto gali remtis vien tiek?jo pateiktoje s?skaitoje fakt?roje esan?ia informacija, pagal kuri? tiekimas yra vidaus tiekimas, kad pasinaudot? teise ? PVM atskait?.

46 Šiuo klausimu pažymėtina, kad teisė remtis teisė? I?kes?i? apsaugos principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija suk?l? pagr?st? I?kes?i?, suteikdama konkrečią garantiją (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 44 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

47 Darytina išvada, kad tokiomis aplinkybomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ?kio subjektas negali remtis teisė? I?kes?i? apsaugos principu savo tiek?jo atžvilgiu tam, kad gal?t? pasinaudoti teise ? pirkimo PVM atskait?.

48 Susiklosčius tokiai situacijai, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjama *Kreuzmayr* situacija, ?kio subjektas gali vis dėlto prašyti gr?žinti nepagr?stai sumok?t? neteising? s?skait? fakt?r? išrašiusiam ?kio subjektui mokėti pagal nacionalinę teisę (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 49 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

49 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einan?i? sandori? grandin?s, dėl kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, teisė? I?kes?i? apsaugos principas turi b?ti aiškinamas taip, kad galutinis ?gij?jas, kuris klaidingai pasinaudojo teise ? pirkimo PVM atskait?, negali kaip pirkimo PVM atskaityti PVM, kur? jis sumok?jo remdamasis s?skaitomis fakt?romis, išrašytomis ?kio subjekto tarpininko, kuris neteisingai kvalifikavo savo tiekim? kaip vidaus tiekim?.

D?I tre?iojo klausimo

50 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar atsakius neigiamai ? pirm?j? klausim? toki? sandori?, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kvalifikavimas gali b?ti pakeistas atgaline data po to, kai pirmas tiek?jas sužino apie faktines aplinkybes, susijusias su gabenimu ir antru tiekimu.

51 Atsižvelgiant ? pateikt? atsakym? ? pirm?j? klausim?, n?ra reikalo atsakyti ? tre?i?j? klausim?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

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

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

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 32 straipsnio pirma pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad ji taikoma antram iš dviej? vienas po kito einan?i? tos pa?ios prek?s tiekimo sandori?, dėl kurio buvo atliktas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje.**

2. **Tuo atveju, kai antras tiekimas iš vienas po kito einan?i? sandori? grandin?s, dėl kurio atliktas gabenimas Bendrijos viduje, yra tiekimas Bendrijos viduje, teisė? I?kes?i? apsaugos principas turi b?ti aiškinamas taip, kad galutinis ?gij?jas, kuris klaidingai pasinaudojo teise ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?, kaip pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io negali atskaityti prid?tin?s vert?s mokes?io, kur? jis sumok?jo remdamasis s?skaitomis fakt?romis, išrašytomis ?kio subjekto tarpininko, kuris neteisingai kvalifikavo savo tiekim? kaip vidaus tiekim?.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.