

62018CJ0329

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 3 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Maisto produktų pirkimas – Pirkimo mokesčio atskaita – Atsisakymas suteikti teisę atskaitai – Galimai fiktyvus tiekėjas – Sukčiavimas PVM srityje – Žinojimo reikalavimai, taikomi pirkėjui – Reglamentas (EB) Nr. 178/2002 – Maisto atsekamumo ir tiekėjo identifikavimo pareigos – Reglamentai (EB) Nr. 852/2004 ir (EB) Nr. 882/2004 – Pareiga registruoti 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 pirmininkas 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2019 m. kovo 6 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

—

„Altic“ SIA, atstovaujamos advokats A. Purmalis,

—

Latvijos valdžia, atstovaujamos I. Kucina ir V. Šoeca,

—

Ispanijos valdžia, 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, 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 ieškumų dienests (Latvijos mokesčių administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ir „Altic“ SIA ginčą dėl Altic pateikto prašymo sumokėti su rapsų sėklų pirkimu susijusį pirkimo pridėtinės vertės mokesčių (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 prievolę, 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 atskaitę, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a)

atskaitytos 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 būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų

tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų 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 tikslus iššimimus 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 įmonės, įskaitant importuotojus, galėtų nustatyti, kokia įmonė pateikė maisto produktų, pašarų, gyvūnų arba medžiagų, kurie galėjo būti dėl tių maisto ar pašarų, 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 produktų, pašarų, maistui skirtų gyvūnų arba šio maisto ar pašarų skirtų ar numatytų dėl tių medžiagų“.

8

Minuto reglamento 17 straipsnio 2 dalies trečiojoje pastraipoje nurodyta:

„Be to, valstybų 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 produktų, pašarų, maistui skirtų gyvūnų ir kitas medžiagas, skirtas arba reikalaujamas dėl tių maisto ar pašarų.

2. Maisto ir pašarų verslo operatoriai turi įstengti nustatyti kiekvieną asmenį, pateikęs jiems maisto produktų, pašarų, maistui skirtų gyvūnų bei kitas medžiagas, skirtas arba reikalaujamas dėl tių maisto ar pašarų.

Tam tikslui minėti operatoriai privalo vietoje turėti sistemas bei taikyti procedūras, suteikiančias

galimyb? kompetenting? institucij? prašymu pateikti joms ši? informacij?.

<...>“

10

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

„Vis? pirma kiekvienas maisto tvarkymo subjektas praneša kompetentingai institucijai pastarosios reikalaujamu b?du apie visas jo valdomas ?mones, vykdan?ias veikl? bet kuriame iš maisto gamybos, perdirbimo ir pristatymo etap?, kad kiekviena tokia ?mon? b?t? registruojama.

Maisto tvarkymo subjektai užtikrina, kad kompetentinga institucija visada tur?t? atnaujint? informacij? apie ?mones bei praneša jai apie visus ženklus j? vykdomos veiklos poky?ius ir toki? ?moni? veiklos nutraukimo atvejus.“

11

2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 882/2004 d?l oficialios kontrol?s, kuri atliekama siekiant užtikrinti, kad b?t? ?vertinama, ar laikomasi pašarus ir maist? reglamentuojan?i? teis?s akt?, gyv?n? sveikatos ir gerov?s taisykli? (OL L 165, 2004, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 3 sk., 45 t., p. 200), 31 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„a)

Kompetentingos institucijos nustato proced?ras, kuri? turi laikytis pašar? ir maisto verslo operatoriai, pateikdami prašym? ?registruoti j? ?mones pagal Reglament? (EB) Nr. 852/2004, [1995 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyv? 95/69/EB, nustatan?i? reikalavimus ir priemones taikomas patvirtinant ir ?registruojant kai kurias ?mones bei tarpininkus, veikian?ius gyv?n? mitybos sektoriuje ir iš dalies pakei?ianti Direktyvas 70/524/EEB, 74/63/EEB, 79/373/EEB ir 82/471/EEB (OL L 332, 1995, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 3 sk., 18 t., 365)] ar pagal b?simus pašar? higienos reglamentus.

b)

Jos sudaro ir nuolat atnaujinama ?registruot? pašar? ir maisto verslo operatori? s?raš?. Kai šis s?rašas jau yra sudarytais kitais tikslais, jis taip pat gali b?ti naudojamas šio reglamento tikslais.“

Latvijos teis?

12

Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomo Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVM ?statymas) 10 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, ?registruotas [pas mokes?i? administratori?], savo PVM deklaracijoje turi teis? iš mokes?io, kuris turi b?ti sumok?tas ? ižd?, kaip pirkimo mokest? atskaityti mokes?io sum?, nurodyt? iš kit? apmokestinam?j? asmen? gautose s?skaitose fakt?rose už ?sigytas prekes arba paslaugas, siekiant užtikrinti savo apmokestinam?j? sandori? vykdym?, ?skaitant užsienyje ?vykdytus sandorius, kurie b?t? apmokestinami, jeigu b?t? buv? ?vykdyti šalies teritorijoje.“

13

Šio ?statymo 10 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„S?skaitose fakt?rose, susijusiose su gautomis prek?mis ir paslaugomis, nurodyta mokes?io suma atskaitoma gavus su min?tomis prek?mis ir paslaugomis susijusi? s?skait? fakt?r? arba iš anksto sumok?jus joje nurodyt? mokes?io sum?.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14

2011 m. liepos m?n. Altic nusipirko raps? s?kl? iš „Sakorex“ SIA, o 2011 m. spalio m?n. – iš „Ulmar“ SIA. Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šios bendrov?s susisiekt? su Altic pagal jos skelbimus žiniasklaidos priemon?se ir internete. Šios raps? s?klos buvo gautos ir laikomos „Vendo“ SIA priklausan?iame sand?lyje. Altic atskait? už šiuos pirkimo sandorius sumok?t? PVM.

15

Atlik?s Altic patikrinim? mokes?i? administratorius nusprend?, kad min?ti pirkimo sandoriai iš tikr?j? nebuvo ?vykdyti. Jis nurod? Altic sumok?ti atskaityt? PVM ir baud? su delspinigiais.

16

Administrat?v? rajona tiesa (Apylink?s administracinis teismas, Latvija) patenkino Altic pareikšt? ieškin? d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo panaikinimo. Šio teismo sprendim? patvirtino Administrat?v? apgabaltiesa (Apygardos administracinis teismas, Latvija).

17

Šis teismas pažym?jo, kad nebuvo gin?ijama, jog toks raps? s?kl? kiekis buvo gautas sand?lyje Vendo lydimuosiuose dokumentuose nurodytomis datomis. Jis nusprend?, kad, atsižvelgiant ? šias aplinkybes, Altic veik? s?žiningai ir buvo galima visiškai pasitik?ti Sakorex ir Ulmar paj?gumu pristatyti sutartyje numatytas prekes, o Altic netur?jo patikrinti šio paj?gumo. Šiuo klausimu mokes?i? administratorius nenurod?, koki? konkre?i? veiksm? pagal atitinkamus teis?s aktus Altic tur?jo imtis tokio patikrinimo tikslais.

18

Mokes?i? administratorius pateikt? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme – Augst?k? tiesa (Aukš?iausiasis Teismas, Latvija). Jis tvirtina, kad pagal Reglament? Nr. 178/2002 maisto tvarkymo subjektai turi ?stengti nustatyti kiekvien? medžiag?, skirt? arba reikalaujam? d?ti ? maist? ar pašar?, ir šiuo tikslu jie turi tur?ti sistemas ir proced?ras, leidžian?ias kompetentingoms valdžios institucijoms perduoti informacij?. Vis d?lto Altic neatliko su jos kontrahentais susijusi? b?tiniausi? patikrinim? ir nepatikrino, ar jie buvo ?registruoti Latvijos maisto ir veterinarijos agent?roje. Iš to darytina išvada, kad Altic žinojo arba tur?jo žinoti, jog dalyvavo piktnaudžiaujant bendra PVM sistema.

19

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, negin?ijama, kad yra požymi?, jog Sakorex ir Ulmar yra fiktyvios ?mon?s ir kad negalima nustatyti nagrin?jam? prek? kilm?s.

Tod?l kyla klausimas, ar Altic žinojo arba tur?jo žinoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai buvo susij? su suk?iavimu PVM srityje.

20

Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad joks ?rodymas nepatvirtina, jog nupirkto raps? s?klos buvo skirtos naudoti tik degal? gamybai, kaip teigia Altic, arba bent jau kad jos niekaip nebuvo susijusios su maisto grandine. Tod?l reikia pripažinti, kad, kiek tai susij? su min?tais sandoriais, Altic tur?jo laikytis Reglamento Nr. 178/2002 nuostat?.

21

Min?tas teismas nurodo, kad šio reglamento 18 straipsnyje nustatyti bendrieji maisto produkt? atsekamumo principai ir j? tiek?j? identifikavimas. D?l šio identifikavimo jis pažymi, kad nors šiame reglamente nenurodyta, iki kokio lygio ?mon? turi identifiikuoti savo tiek?j?, iš 2010 m. sausio 26 d. Reglamento Nr. 178/2002 11, 12, 14, 17, 18, 19 ir 20 straipsni? ?gyvendinimo gairi?, esan?i? Europos Komisijos Maisto grandin?s ir gyv?n? sveikatos nuolatinio komiteto išvadose, matyti, kad ?mon?s privalo saugoti informacij? apie produkto tiek?jo pavadinim? ir adres?, taip pat apie šio produkto nustatym?.

22

Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar d?l Reglamento Nr. 178/2002 tikslo užtikrinti maisto saug? maisto tvarkymo subjektui nekyla didesn?s r?pestingumo pareigos, kiek tai susij? su jo kontrahento pasirinkimu, o tai reiškia, kad taip jis ?pareigojamas atlikti su jo kontrahentu susijusius patikrinimus, be kita ko, d?l jo registracijos kompetentingose institucijose, ir ar, nesant tokio r?pestingumo, gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? PVM atskait? šiam tvarkymo subjektui. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas b?tent klausia, ar, atsižvelgiant ? t? pat? tiksl?, tai, kad Altic patikrino patiekt? preki? kokyb?, gal?t? palengvinti toki? pareig? atlikti išsam? kontrahento patikrinim?.

23

Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad, anot mokes?i? administratoriaus, tai, kad Altic nepatikrino kontrahent? registracijos Maisto ir veterinarijos agent?roje, ?rodo, kad bendrov? žinojo arba tur?jo žinoti, jog pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai susij? su suk?iavimu PVM srityje. Vis d?lto šis teismas mano, kad nors pagal reglament? Nr. 852/2004 ir Nr. 882/2004 nuostatose numatyt? maisto verslo ?mon?s registracijos patikrinim? galima užtikrinti, kad ?mon? teis?tai dalyvauja maisto grandin?je, tai, kad ?mon? turi b?ti registruojama, nepaneigia to, kad jos ekonomin? veikla gali b?ti fiktyvi, ir, atvirkš?iai, tai, kad nebuvo užregistruota, neleidžia automatiškai patvirtinti tokio fiktyvaus pob?džio, tod?l patikrinimo nebuvimas neturi lemiamos reikšm?s mokes?i? administratoriaus išvadai.

24

Šiomis aplinkyb?mis Augst?k? tiesa (Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar, atsižvelgiant ? [Reglamento Nr. 178/2002] tiksl? užtikrinti maisto saug?, kuris, be kita ko, ?gyvendinamas užtikrinant maisto produkt? atsekamum?, [Direktyvos 2006/112/EB] 168 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip: j? atitinka atsisakymas leisti atskaityti pirkimo mokest?, kai, rinkdamasis kitas sandorio šalis, maisto grandin?je dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo

neparodo didesnio rūpestingumo, nei prastas sudarant sandorius, iš esmės apimančio reikalavimų 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 [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 sandorą su fiktyvia įmone, atsižvelgiant [nurodytą sandorį specifiškai]?

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 tiekėjo identifikavimu, kad būtų galima atsekti maisto produktus.

26

Pirma, primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisę atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtina ar sumokėta pirkimo PVM už 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

Teisę į atskaitą yra sudėtinis PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama, nes apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, turi laikytis nustatytą materialinių ir formalinių 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 valstybės narės leidžiama tam tikromis sąlygomis nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais 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 ? atskait?, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad šia teise naudojamosi 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 ?sigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31

Nustatęs, kad s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo dalyvavo sukčiaujant arba padar? pažeidim?, mokesčių administratorius, atsižvelgdamas ? objektyvius ?rodymus ir nereikalaudamas iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinim?, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog šis gav?jas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32

Dėl apmokestinamojo asmens, norin?io pasinaudoti teise ? PVM atskait?, r?pestingumo Teisingumo Teismas nusprend?, kad ?kio subjektai, ?m?si bet kokios priemon?s, kurios gali b?ti iš j? pagr?stai reikalaujama, kad b?t? užtikrinta, jog j? sandoriai n?ra ?traukti ? sukčiavim? PVM ar kitose srityse, privalo tur?ti galimyb? pasikliauti ši? sandori? teis?tumu be rizikos prarasti savo teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM, ir nagrin?jamu atveju priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, nustatymas iš esm?s priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybi? (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 Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, 51 punkt?).

33

Pagrindin?je byloje mokesčių administratorius, manydamas, kad Altic tiek?jai yra fiktyvios ?mon?s ir kad dėl to buvo sukčiaujama bendra PVM sistema, atsisak? suteikti Altic teis? ? PVM atskait?. Jis, be kita ko, man?, kad Altic, kaip maisto tvarkymo subjektas, prival?jo išsamiai patikrinti savo kontrahentus pagal Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dal?. Tokios pareigos nesilaikymas ?rodo, kad Altic žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja vykdant su šiuo sukčiavimu susijusius sandorius.

34

Vis dėlto, viena vertus, kaip savo išvados 46 punkte pažym?jo generalinis advokatas, atsisakymas suteikti teis? ? PVM atskait? dėl min?toje Reglamento Nr. 178/2002 nuostatoje numatyt? pareig? nesilaikymo neturi jokio teisinio pagrindo Direktyvoje 2006/112. Reglamente Nr. 178/2002 numatytos pareigos iš ties? yra nesusijusios su šioje direktyvoje numatytais materialiniais ir formaliais teis?s ? atskait? reikalavimais arba s?lygomis. 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 prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 produkto atsekamumo siekiama kitokio tikslo nei sukūrimo PVM srityje nustatymo tikslas. Iš tikrųjų iš minėto reglamento 28 ir 29 konstatuojamųjų dalių matyti, kad pareiga identifikuoti maisto produktą tiekį yra skirta tam, kad būtų galima taikyti tikslinius ir tikslius išmimus 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 sukūrimu 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 visą maisto produkto tiekįjį identifikavimą, taip pat sistemą ir procedūrą, sudarančią galimybes pateikti tokia informaciją kompetentingoms valdžios institucijoms į 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 tiekįjai nustatytų į pavadinimą (pavardę) ir adresą. Iš to išplaukia, kad mokesčių administratoriaus prašymu 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 parodyta, kad dėl ypatingų aplinkybių atitinkamas maisto produktą 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 turėtų patikrinti prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismas.

40

Darant prielaidų, kad taip yra, šios aplinkybės gali būti vienas iš požymių, kurie kartu ir nuosekliai rodo, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukūrimu PVM srityje.

41

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą aiškintinas taip, kad pagal jį draudžiama atsisakyti suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitų 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 tenkančią pareigą, susijusią su jo tiekėjo identifikavimu, kad būtų galima atsekti maisto produktus. Ši pareigą 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 tiekėjo 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 registruotos. 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 registruoti jų įstaigas, taip pat atnaujinti registruotą subjektų sąrašą.

44

Reikia konstatuoti, kad reglamentuose Nr. 852/2004 ir 882/2004 nėra nustatyta jokios pareigos maisto tvarkymo subjektui patikrinti, ar jo tiekėjai registruoti pagal šio reglamento 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 sėskaity faktūrų išrašiusio asmens sukčiavimą ar pažeidimus, siekia įrodyti, kad šios sėskaity 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 Stehcamp, 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 galvįjį tiekėjo dokumentus, kuriuose nurodomi ausų sąsagai gyvuliams, numatyti pagal identifikavimo ir registravimo sistemą, nustatytą 2000 m. liepos 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1760/2000, nustatančiame galvįjį identifikavimo ir registravimo

sistemą, reglamentuojančią jautienos bei jos produktų ženklinimą ir panaikinančią 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 sukaujant PVM srityje, mokesčių administratorius negali pareigoti šio apmokestinamojo asmens patikrinti, ar jie vykdo savo registracijos pareigojimus, kaip reikalaujama pagal Sąjungos teisės maisto produktų reglamentavimo srityje.

48

Vadinasi, 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 tiekėjo 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 sukaviu PVM srityje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 skirtą teisės aktą bendruosius principus ir reikalavimus, steigiančio Europos maisto saugos tarnybą ir nustatančio su maisto saugos klausimais susijusias procedūras, 18 straipsnio 2 dalį tenkančią pareigą, susijusią su jo tiekėjo identifikavimu, kad būtų galima atsekti maisto produktus. Ši pareigą nesilaikymas gali būti vienas iš požymių, kurie kartu ir nuosekliai rodo, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukaviu 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 tiekėjo 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 vertinama, 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 sukaviimu pridėtinės vertės mokesčio srityje.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: latvių.