

62018CC0329

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2019 m. gegužės 22 d. (1)

Byla C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

prieš

SIA Altic

(Augstākā tiesa (Aukštākais Teismas, Latvija) pateiktas prašymas priimti prejudiciną sprendimą)

„Prašymas priimti prejudiciną sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisė PVM atskaitai – Atsisakymas – Kitų sandorio šalų, susijusių su sukaviu mokesčių srityje, tiekimas – Apmokestinamojo asmens rūpestingumo pareiga – Apmokestinamojo asmens sektorinių pareigų laikymosi svarba – Reglamentas (EB) Nr. 178/2002 – Atsekamumo pareigojimas – Reglamentas (EB) Nr. 852/2004 – Reglamentas (EB) Nr. 882/2004 – Maisto tvarkymo subjektų registracija“

I. Vadas

1.

SIA Altic iš dviejų kitų bendrovių pirkė rapsų ir atskaitė už minėtus sandorius sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM). Paskesnis Latvijos mokesčių administratoriaus atliktas patikrinimas atskleidė, kad šios bendrovės buvo fiktyvios. Todėl mokesčių administratorius konstatavo, kad minėti sandoriai nebuvo sudaryti, ir nurodė SIA Altic sumokėti atitinkamą PVM. SIA Altic siekė tą sprendimą panaikinti. Pirmosios ir antrosios instancijos teismai jos skundą patenkino.

2.

Augstākā tiesa (Aukštākais Teismas, Latvija), kuriam buvo pateiktas apeliacinis skundas dėl teisės klausimo, turi abejonių dėl teisingo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (2) aiškinimo kartu su maisto produktų sektorių reglamentuojančių teisės aktų reikalavimais. Šios abejonų yra susijusios su Latvijos mokesčių administratoriaus argumentu, kad SIA Altic turėjo žinoti apie kitų sandorio šalų dalyvavimą sukuriant PVM, nes ji aktyviai veikė maisto sektoriuje, todėl turėjo patikrinti savo verslo partnerius pagal aukštesnius standartus, taikomus tame sektoriuje, laikantis pareigojimų, nustatytų reglamentais (EB) Nr. 178/2002 (3), 852/2004 (4) ir 882/2004 (5).

3.

Ši byla suteikia Teisingumo Teismui galimybę patikslinti jurisprudenciją, susijusią su kriterijais, pagal kuriuos nustatoma, ar veiklos vykdytojas „žinojo, ar turėjo žinoti“, kad jis dalyvavo veikloje,

susijusioje su sukčiavimu PVM, atsisakydamas teisės ? atskait?. Visų pirma, Teisingumo Teismo klausama, kiek (jei apskritai) konkretūs sektoriniai ?sipareigojimai, taikomi tam tikrose srityse veikiantiems subjektams, pavyzdžiui, susijusiems su maisto reglamentuojančiais teisės aktais, yra svarbūs atliekant bendrąjį mokestinį vertinimą, ar veiklos vykdytojas žinojo, ar turėjo žinoti, kad jis dalyvavo su sukčiavimu PVM susijusiame sandoryje.

II. Teisinis pagrindas

A. PVM direktyva

4.

Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nurodyta: „[j]eigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

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

<...>“

5.

178 straipsnyje nustatyta: „[k]ad galėtų ?gyvendinti teisę ? atskaitę, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

6.

PVM direktyvos 220 straipsnyje numatyta, kad „[k]iekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytą sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekia prekes ar teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>“

7.

PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

4)

214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas ?sigyjančio asmens PVM mokėtojo kodas, kurį

naudodamas prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo gavo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, už kurias jam tenka prievolė sumokėti PVM, arba gavo tiekiamas prekes[,] kaip nurodyta 138 straipsnyje;

5)

apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas ?sigyjančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

6)

tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;

<...>“

8.

PVM direktyvos 273 straipsnis suformuluotas taip:

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

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles[,] be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

B. Reglamentas Nr. 178/2002

9.

Reglamento 178/2002 28 ir 29 konstatuojamosios dalys yra suformuluotos taip:

„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 dėti į maistą ar pašarą, kad atsekamumas būtų užtikrintas visuose etapuose.“

10.

Reglamento Nr. 178/2002 3 straipsnyje nustatyta:

„<...>

2)

„maisto verslas“ – tai pelno siekianti arba nesiekianti viešoji ar privati įmonė, vykdanči bet koki su visais maisto gamybos, perdirbimo ir paskirstymo etapais susijusi veiklą;

3)

„maisto verslo operatorius“ – tai fiziniai arba juridiniai asmenys, atsakingi už tai, kad jie kontroliuojamame maisto versle būtų garantuotai laikomasi maisto produktus reglamentuojančių statymų reikalavimų;

<...>

15)

„atsekamumas“ – tai galėjimas visuose gamybos, perdirbimo ir paskirstymo etapuose surasti arba atsekti maisto produktą, pašarą, maistui skirtą gyvūnų arba žemės ūkio maistą ar pašarą skirtą ar numatytą dėti medžiagą;

16)

„gamybos, perdirbimo ir paskirstymo etapai“ – tai bet kuris etapas, skaitant importą, nuo pirminio maisto pagaminimo imtinai iki jo saugojimo, vežimo, pardavimo arba pateikimo galutiniam vartotojui imtinai ir atitinkamais atvejais pašarų importavimas, auginimas, gamyba, saugojimas, vežimas, skirstymas, pardavimas ir tiekimas;

<...>“

11.

Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnyje numatyta:

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

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

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

3. Maisto ir pašarų verslo operatoriai privalo vietoje turėti sistemas bei taikyti procedūras, suteikiančias jiems galimybę nustatyti kitas įmones, kurias yra pateikti jų produktai. Kompetentingų institucijų prašymu ši informacija yra joms pateikiama.

4. Bendrijos rinkoje pateikti arba pateiktini išleistini maisto produktai arba pašarai yra ženklinami etiketėmis, kad juos būtų lengviau atpažinti remiantis atitinkamais dokumentais arba informacija, kuri reikalaujama konkretnesniuose nuostatomis.

5. 58 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka gali būti priimtose nuostatos, būtinose šio straipsnio reikalavimus taikant atskiriems sektoriams.“

C. Reglamentas Nr. 852/2004

12.

Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnyje „Valstybin? kontrol?, registravimas ir tvirtinimas“ numatyta:

„1. Maisto tvarkymo subjektai bendradarbiauja su kompetentingomis institucijomis, laikydamiesi Bendrijoje galiojan?i? teis?s akt? arba, jeigu toki? n?ra, laikydamiesi šalies ?statym?.

2. 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.

<...>“

D. Reglamentas Nr. 882/2004

13.

Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„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, Direktyv? 95/69/EB ar pagal b?simus pašar? higienos reglamentus.

b)

Jos sudaro ir nuolat atnaujina ?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.“

III. Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

14.

SIA Altic (toliau – pareišk?ja) pirk? raps? s?kl? iš SIA Sakorex (2011 m. liepos ir rugpj??io m?n.) ir iš SIA Ulmar (2011 m. spalio m?n.). Raps? s?klos buvo tinkamai priimt? ir laikomos sand?lyje (elevatoriuje), kuris priklauso ?monei SIA Vendo. Pareišk?ja atskait? už min?tus sandorius sumok?t? pirkimo PVM.

15.

Valsts ie??mumu dienests (Valstybin? mokes?i? inspekcija, Latvija, toliau – VID), atlikdama audit?, nustat?, kad SIA Sakorex ir SIA Ulmar buvo fiktyvios bendrov?s. Tod?l VID konstatavo, kad sandoriai tarp pareišk?jos ir ši? bendrovi? nebuvo sudaryti, ir 2012 m. rugs?jo 14 d. sprendimu nurod? pareišk?jai sumok?ti anks?iau atskaityt? PVM, baud? ir delspinigius.

16.

Pareišk?ja kreip?si ? teism? su skundu ir praš? min?t? administracin? sprendim? panaikinti. Pirmosios ir antrosios instancijos teismai reikalavimus patenkino. Vis? pirma, Administrat?v? apgabaltiesa (Apygardos administracinis teismas, Latvija) pareišk?, inter alia, kad nekyla abejon?, kad SIA Vendo lydraš?iuose nurodytomis dienomis juose nurodytas atitinkamos prek?s kiekis

buvo pristatytas ? elevatori?. Iš bylos dokument? ir pareišk?jos paaiškinim? matyti, kad pareišk?ja veik? gera valia. Be to, šiuo atveju d?l sandorio pob?džio nereik?jo ?sitikinti kit? sandorio šali? paj?gumu teikti paslaugas, nes pardav?jas pristat? prekes ? sutartyje nurodyt? preki? tiekimo viet?. Kaip matyti iš pareišk?jos sutarties su SIA Vendo, pastaroji atsako už važtaraštyje nurodytos informacijos teisingum? ir jai tenka su tuo susijusios pasekm?s. Galiausiai šis teismas nusprend?, kad VID nenurod?, kokius konkre?ius teis?s aktuose numatytus veiksmus pareišk?ja tur?jo atlikti ir ko ji nepadar?, kad ?sitikint? kit? sandorio šali? paj?gumu tiekti prekes. Tod?l Administrat?v? apgabaltiesa (Apygardos administracinis teismas) padar? išvad?, kad iš byloje esan?i? ?rodym? visumos nematyti, kad pareišk?ja ty?ine veika siek? gauti naudos – atskaityti pirkimo PVM.

17.

VID apskund? š? sprendim? Augst?k? tiesa (Aukš?iausiasis Teismas), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. VID nurodo, kad Administrat?v? apgabaltiesa (Apygardos administracinis teismas) klaidingai nusprend?, kad jokiam teis?s akte n?ra nustatytos pareigos paaiškinti pirkto prek?s kilm?. Pagal Reglament? Nr. 178/2002 maisto tvarkymo subjektai turi paj?gti nustatyti kiekvien? medžiag?, kuri, numatyta, bus arba gali b?ti maisto ar pašaro sud?tyje. Šiuo tikslu min?ti subjektai privalo vietoje tur?ti sistemas ir taikyti proced?ras, suteikian?ias galimyb? kompetenting? institucij? prašymu pateikti joms šią informacij?. Tod?l šiuo atveju pagal Reglament? Nr. 178/2002 pareišk?ja tur?jo kruopš?iau patikrinti kitas sandorio šalis, atsižvelgdama ? tai, kad jos dalyvauja maisto grandin?je. Pareišk?ja nepatikrino, ar kitos sandorio šalys registruotos P?rtikas ir veterin?raj? dienests (Maisto ir veterinarijos tarnyba, toliau – kompetentinga ?staiga), taigi nepatikrino j? net minimaliai. VID nuomone, tai reiškia, kad pareišk?ja žinojo arba tur?jo žinoti, kad šie sandoriai susij? su suk?iavimu PVM.

18.

Pareišk?ja mano, kad VID nurodytos nuostatos netaikomos, nes jos ?sigytos s?klos skirtos degalams gaminti ir apskritai n?ra susijusios su maistu. Tod?l n?ra jokio pagrindo pareišk?jai taikyti teis?s aktus, kuriais reglamentuojami maisto tvarkymo subjektai.

19.

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 r?pestingumo, nei ?prastas sudarant sandorius, iš esm?s apiman?io reikalavim? patikrinti kit? sandorio šal?, bet patikrino maisto produkt? kokyb? ir tod?l pasiek? [Reglamento Nr. 178/2002] tiksl??

2.

Ar Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnyje ir Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnyje nustatyt? maisto grandin?je dalyvaujan?ios ?mon?s registracijos reikalavim?, atsižvelgiant ? [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punkt?, reikia aiškinti taip, kad tos ?mon?s kitos sandorio šalys privalo patikrinti jos registracijos fakt?, ar toks patikrinimas svarbus, kai vertinama, ar ?mon?s kita sandorio šalis žinojo, ar tur?jo žinoti, kad sudaro sandor? su fiktyvia ?mone, atsižvelgiant ?

nurodyt? sandori? specifika?“

20.

Rašytines pastabas pateik? Latvijos ir Ispanijos vyriausyb?s, taip pat Europos Komisija. Tos suinteresuotosios šalys ir pareišk?ja dalyvavo 2019 m. kovo 6 d. vykusiame teismo pos?dyje.

IV. Vertinimas

21.

Šios išvados struktūra yra tokia: po kelių preliminarinių pastabų (A) nurodysiu jurisprudenciją, susijusią su r?pestingumo reikalavimu PVM srityje tais atvejais, kai nustatyta, kad suk?iavimas buvo padarytas kit? sandorio šalį? (B). Tada išnagrin?siu pirm?j? klausim?, susijus? su tuo, ar d?l apmokestinamojo asmens sektorini? ?sipareigojimo, nesusijusį su PVM, kaip antai Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnyje nustatyto atsekamumo ?pareigojimo, nesilaikymo tur?t? b?ti atsisakyta suteikti teis? atskaityti pirkimo PVM (C). Tuomet nor??iau atsakyti ? antr?j? klausim?, kuriuo iš esm?s klausiama, ar netikrinimas, ar kitos sandorio šalys pagal Reglament? Nr. 882/2004 laikosi prievol?s registruotis, siejamas su vertinimu, ar apmokestinamasis asmuo tur?jo žinoti, kad dalyvavo veikloje, susijusioje su suk?iavimu PVM (D).

A. Preliminarios pastabos

22.

Šioje byloje keliami klausimai yra susij? tik su tuo, ar apmokestinamasis asmuo tur?t? netekti teis?s ? atskait?, remiantis tariamu jo r?pestingumo tr?kumu, ?vertintu atsižvelgiant ? jo elges?, susijus? su jam ir kitoms sandorio šalims nustatytais ?pareigojimais d?l su mokes?iais nesusijusio sektorini? nuostat?. Tod?l akivaizdu, kad kitu atveju b?t? laikomasi teis?s ? atskait? suteikimo materialini? ir formali? s?lyg?.

23.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikrino dar dvi faktines aplinkybes, kurias priimu kaip akivaizdžias.

24.

Pirma, negin?ijama, kad pareišk?jos kitos sandorio šalys pasirod? esan?ios fiktyvios ?mon?s. Nors nebuvo ?manoma nustatyti prekį? kilm?s, prek?s buvo pristatytos ir, atrodo, buvo geros kokyb?s.

25.

Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nustat?, kad n?ra ?rodym?, pagrindžian?i? pareišk?jos teigin?, kad nagrin?jamos s?klos buvo skirtos kuro gamybai. Sutartyse, kurias pareišk?ja pasiraš? su abiem kitomis sandorio šalimis, buvo nustatyta s?lyga, kad prek?s turi atitikti Maisto ir veterinarijos tarnybos reikalavimus. Be to, ?mon?s, pareišk?jos ?vardytos kaip verslo partner?s, nevykdo veiklos kuro gamybos srityje. Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, ?vertin?s pateiktus ?rodymus, pri?jo prie išvados, kad min?tam prekį? pristatymui (taigi ir pareišk?jai, susijusiai su tuo pristatymu) buvo taikomos Reglamente Nr. 178/2002 nustatytos pareigos.

B. Su suk?iavimu susijusi jurisprudencija ir teis? atskaityti PVM

26.

Teisingumo Teismas kelet? kart? pabr?ž? teis?s ? atskait? svarb?. Ši teis? buvo apib?dinta kaip „pagrindinis <...> bendros PVM sistemos principas“ (6) ir „sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama“ (7). Tai PVM sistemos neutralumo pagrindas, nes ja siekiama visiškai atleisti subjekt? nuo bet kokios mok?tino ar sumok?to PVM naštos vykdant ekonomin? veikl?. 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 (8).

27.

Tai taip pat paaiškina, kod?l teisei ? atskait? negali daryti ?takos aplinkyb?, jog tiekim? grandin?je, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar v?lesnis, nei jo ?vykdytas, yra suk?iavimas PVM (9).

28.

Ta?iau, atsižvelgiant ? bendr? nacionalini? valdžios institucij? pareig? užkirsti keli? suk?iavimui PVM ir su juo kovoti, šioms institucijoms leidžiama atsisakyti teis?s ? atskait? (ir galiausiai reikalauti j? gr?žinti), jei remiantis objektyviais ?rodymais nustatoma, kad šios teis?s prašoma suk?iaujant ar piktnaudžiaujant (10).

29.

Taip yra ne tik tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats suk?iauja mokes?i? srityje, bet ir tada, kai apmokestinamasis asmuo „žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas preki? dalyvavo su suk?iavimu PVM srityje susijusiame sandoryje“ (11). Tokiomis aplinkyb?mis apmokestinamasis asmuo laikomas „kaip šiame suk?iavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne“ (12). Iš tikr?j?, tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda suk?iavimo organizatoriams ir tampa j? bendrininku (13).

30.

Ta?iau teis?s ? atskait? atsisakymas vis dar lieka nepasirenkamos ir iš tikr?j? esmin?s teis?s ? atskait? išimtis. Tod?l mokes?i? administratorius „turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius ?rodymus, leidžian?ius daryti išvad?, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar gal?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, susij?s su tiek?jo ar kito ?kio subjekto, dalyvaujan?io tiekimo grandin?je, atliekamu suk?iavimu“ (14).

31.

Teisingumo Teismas ne kart? pabr?ž?, kad atsakomyb? vykdyti kontrol? tenka kompetentingoms institucijoms, persp?damas d?l prievol?s vykdyti kontrol? ir atlikti patikrinimus veiksmingo perk?limo apmokestinamiesiems asmenims (15). Mokes?i? administratorius, nustat?s s?skait? fakt?r? išdavusio subjekto ?vykdytus suk?iavimo atvejus arba pažeidimus, pats nustato, kad gav?jas žinojo arba tur?jo žinoti, kad sandoris buvo susij?s su suk?iavimu. Tai turi b?ti daroma remiantis objektyviais ?rodymais „ir nereikalaujant iš s?skaitos fakt?ros gav?jo atlikti patikrinim?, kurie jam nepriklauso“ (16).

32.

Teisingumo Teismas taip pat išaiškino, kad mokesčių administratorius paprastai negali reikalauti iš apmokestinamojo asmens užtikrinti, kad saskaity faktūra už nagrinjamas prekes ir paslaugas išrašantis asmuo vykdo savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM ir turėti tai patvirtinančius dokumentus (17). Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, kad mokesčių administratorius negali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo pateiktų dokumentus, patvirtinančius, kad tiekėjas vykdo pagal Sąjungos teisės jam tenkančius sektorinius pareigojimus (18).

33.

Apmokestinamųjų asmenų rūpestingumas yra lemiamas veiksnys. Taip yra todėl, kad „kio subjektai, nes jei bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jie sandoriai nėra traukti sukaviu PVM srityje ar kitokiu sukaviu, privalo turėti galimybę pasikliauti šiuo sandorio teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM“ (19).

34.

Reikiamas rūpestingumo lygis priklauso nuo aplinkybių. Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad priemonės, kuri gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių (20). Iš tikrųjų, konkrečios faktinės aplinkybės gali būti tokios, kad iš apmokestinamojo asmens būtų reikalaujama didelio rūpestingumo (pavyzdžiui, atsižvelgiant į prekių vertę sigijimo metu) (21). Kai yra požymių, leidžiančių tarti, kad yra pažeidimų ar sukaviu, apdairus kio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti pareigojamas pasidomėti savo verslo partneriais, siekiant užtikrinti jų patikimumą (22).

35.

Tačiau reikia paminėti du aspektus. Pirma, kol kas kontekstinis rūpestingumo lygio aspektas buvo susijęs su skirtingomis faktinėmis aplinkybėmis, bet visada atsižvelgiant į PVM direktyvą ir jos teisinę sistemą. Antra, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, susijusioje su rūpestingumo lygiu, taip pat aiškiai nustatyta, kad net jei yra pažeidimų požymių, mokesčių administratorius paprastai negali reikalauti, kad apmokestinamieji asmenys, tikrinti, kad saskaity faktūra išrašantys asmenys turi atitinkamas prekes ar gali jas pristatyti, taip pat vykdo savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM, kad sitikinti, ar nedaroma pažeidimų, ir ar, turi patvirtinančius dokumentus (23).

36.

Apibendrinant pasakytina, kad teisės atskaita turi būti atsisakoma suteikti tik tuo atveju, jei kompetentingos institucijos gali nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukaviu PVM. Rūpestingumo lygis, kurio reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo vykdytų rūpestingumo pareigą, gali skirtis priklausomai nuo aplinkybių. Tačiau valdžios institucijos privalo remtis objektyviais veiksniais, kad nustatytų, ar tas apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukaviu PVM. Jiems neleidžiama perkelti saskaitytos faktūros gavėjui prievolę atlikti patikrinimus, kurie nėra jo atsakomybė.

C. Pirmasis klausimas: teisės atskaita ir Reglamentas (EB) Nr. 178/2002

37.

Pateikdamas pirmąjį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas siekia išsiaiškinti dėl Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnyje nustatytą atsekamumo pareigojimą vykdymo svarbos siekiant įvertinti, ar apmokestinamasis asmuo, kuris yra maisto sektoriaus subjektas, žinojo, ar turėjo žinoti, kad dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukaviimu PVM, kad atsisakyti teisės atskaiti.

38.

Mano nuomone, tai, kad nesilaikoma apmokestinamajam asmeniui tenkančių sektorinių reikalavimų, kurie nėra nenumatyti pačiose PVM nuostatose, kaip Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnyje nustatytas atsekamumo pareigojimas, savaime nėra lemiamas veiksnys, dėl kurio atsisakoma suteikti teisė į pirkimo PVM atskaitę. Kitaip tariant, galima neatitiktis tokiems sektoriniams reikalavimams negali būti automatiškai prilyginta išvadai, kad apmokestinamasis asmuo turėjo žinoti, kad sandoris buvo susijęs su sukaviimu PVM (1). Jeigu konkrečiam sektoriui taikomuose teisės aktuose apmokestinamajam asmeniui iš tikrųjų nustatoma aiški ir didesnė teisinė prievolė identifikuoti kitas sandorio šalis, šio sektorinio pareigojimo nesilaikymas gali būti atsižvelgiama vykdant bendrąjį vertinimą, kurį turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, kaip vieną iš objektyvių veiksnių nustatant, kokių priemonių gali prireikti tokiam apmokestinamajam asmeniui, kad jis galėtų įsitikinti, jog jo sandoriai nėra susiję su vienu iš jo tiekėjų sukaviimu PVM (2).

1. Atsekamumo neužtikrinimas neprilygsta pasakymui „turėjo žinoti“ apie sukavimą PVM

39.

Latvijos vyriausybė laikosi nuomonės, kad, net jei šioje byloje nėra rodoma, kad pareiškėja žinojo dalyvaujanti vykdant veiklą, susijusią su sukaviimu PVM, daugelis aplinkybių rodo, kad ji turėjo apie tai žinoti. Pareiškėja neinicijavo ryšių su kitomis sandorio šalimis. Tai veikiau šios susisiekt su pareiškėja, atsiliepdamas į skelbimus žiniasklaidoje. Pareiškėja negavo šių prekių tiesiogiai, bet gavo per tarpininką, kuris nepatikrino su tiekėjais susijusios informacijos.

40.

Nepaisant to, kad pagal nacionalinę jurisprudenciją nėra nustatytos bendros pareigos tikrinti verslo partnerius, maisto sektoriuje padėtis yra kitokia. Latvijos vyriausybė tvirtina, kad dėl Reglamento (EB) Nr. 178/2002 nustatyto atsekamumo pareigojimo maisto produktų sektoriuje veiklą vykdantys asmenys privalo atlikti išsamius savo sandorio šalių patikrinimus. Be to, pareikšdama, kad sėklos buvo skirtos kuro gamybai, pareiškėja atskleidė, kad žinojo apie aukštesnius maisto pramonei taikomus reikalavimus ir bandė jų išvengti. Per posėdį Latvijos vyriausybė taip pat paaiškino, kad, jos nuomone, Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalyje nustatytas atsekamumo pareigojimas apima pareigojimą tikrinti, ar kitos sandorio šalys yra tinkamai registruotos Maisto ir veterinarijos tarnyboje.

41.

Ispanijos vyriausybė tvirtina, kad atsakovas nesilaikė pareigojimo nustatyti rapsų sąklas tiekiančias įmones. Ši prievolė nustatyta Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnyje. Tiekėjų nenustatymas turėjo dvi pasekmes: rizika maisto saugai ir tai, kad pareiškėja nežinojo apie tai, kad tiekėjai yra fiktyvios bendrovės, ir apie sukavimą PVM grandinėje. Tai, kad buvo nesilaikoma apmokestinamajam asmeniui taikomų esminių reikalavimų, nors ir nesusijusi su mokesčiais, turėjo neigiamą pasekmę mokėtino PVM surinkimui.

42.

Esu priverstas su tuo nesutikti tiek struktūriniu lygmeniu (t. y. kad dėl galimo sektorinio sąsipareigojimo nesilaikymo galėjo būti atsisakyta suteikti teisė? PVM atskait?), tiek atsižvelgdamas į konkretų pareigojimą, numatytą Reglamento (EB) Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalyje. Šiame skirsnyje paaiškinsiu, kodėl abiejų šalių vyriausybės pateiktas pasiūlymas yra struktūriškai neteisingas. Kitame skirsnyje paaiškinsiu, kodėl manau, kad Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalyje nustatyto konkretaus pareigojimo taikymo sritis taip pat kelia problemą.

43.

Apskritai, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nuolat patvirtinama, kad mokesčių neutralumo principas draudžia bendrą teisėtą ir neteisėtą sandorių diferenciaciją PVM tikslais, nes tai, kad nagrinėjama veikla yra neteisėta, nepakeičia jos ekonominio pobūdžio (24). Ši išvada taikoma veiklai, kuri savaime yra neteisėta, taip pat kai yra artumas tarp tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų ir neteisėtos veiklos (25). Todėl, pavyzdžiui, Sprendime Coffeeshop 'Siberië' Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad stalo, skirto kanapoms parduoti, išnuomojimas trečiajai šaliai „coffee shop“ Amsterdame, patenka į PVM nuostatų taikymo sritį, net jei pagal nacionalinę teisę ši veikla prilygsta bendrininkavimui vykdant nusižengimus „lengvųjų narkotikų“ srityje.

44.

A fortiori šioje byloje, tai, kad veikla (dėl jos objekto aiškiai teisėto pobūdžio) vykdoma tokiomis aplinkybėmis, kai vienas ar daugiau sektorinio teisinio sąsipareigojimo laikomi nevykdytais, yra kur kas labiau nutolęs nuo bet kokio neteisėto ir todėl ekonominiu požiūriu neturi reikšmės PVM srityje. Todėl nekyla abejonių, kad šioje byloje nagrinėjamai veiklai taikomos PVM nuostatos, įskaitant teisė? atskaitą.

45.

Bent trys principiniai argumentai pagrindžia, kodėl apskritai negali būti laikomasi Latvijos ir Ispanijos vyriausybės pateikto aiškinimo: teisėto reikalavimas; kiekvienos sistemos logikos ir tikslų skirtumas; (galimų sudėty) sankcijų klausimas.

46.

Pirma, nėra jokio teisinio pagrindo nei Sąjungos, nei, akivaizdu, nacionalinėje teisėje, kad bendrą PVM sistemą automatiškai būtų traukti (vairūs) sektoriniai reikalavimai. Pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą teisė? atskaitą suteikiama tik turint sėskaitą faktūrą ir pagal tos direktyvos 220 straipsnio 1 dalį tokia sėskaita faktūra turi būti išrašyta už kiekvieną prekių ar paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo yra pateikęs kitam apmokestinamajam asmeniui, tiekimą. PVM direktyvos 226 straipsnyje išvardijama (išsamiai) sėskaitoje faktūroje privaloma informacija, be kita ko, tikslus apmokestinamojo asmens ir paslaugas sėsigyjančio asmens vardas, pavardė (pavadinimas) ir adresas. Reikalavimas traukti tuos duomenis yra sėskaitos faktūros emitento sąsipareigojimas ir turi būti trauktas į oficialius galiojančius sėskaitą faktūrą reikalavimus.

47.

Šioje byloje iš pareiškėjos per posėdį pateiktą pastabą matyti, kad šiuo atveju tie reikalavimai tinkamai vykdyti ir kad, be to, pareiškėja patikrino tiekį registraciją PVM mokėtojų registre.

48.

Be šio aiškaus įpareigojimo dėl PVM, kaip numatyta PVM direktyvos 273 straipsnyje, valstybės narės gali nustatyti kitus įpareigojimus, nei numatyti šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šie įpareigojimai būtini teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir sukėdavimui išvengti, jei tik tokie įpareigojimai nenumato papildomų sąskaitų faktūrų išrašymo prievolių ir tik tuo atveju, jei jais neviršijama to, kas būtina nurodytiems tikslams pasiekti (26).

49.

Nepaisant to, ar papildomi įpareigojimai, susiję su maisto sektoriuje veikiančių prekybininkų atsekamumu, iš tikrųjų būtų suderinami su PVM direktyvos 273 straipsniu, iš Latvijos vyriausybės atsakymų į teismo posėdžio metu pateiktus klausimus matyti, kad nacionalinės teisės aktais iš tiesų nebuvo numatyti tokie papildomi įpareigojimai.

50.

Taigi, tai, kas siūloma, akivaizdu, yra tik „kėrybinio aiškinimo klausimas“, neturintis aiškaus teisinio pagrindo nei nacionalinėje teisėje, nei Sąjungos teisėje. Kalbant apie konkrečius ir aiškius su Sąjungos teise susijusius reikalavimus, reikia pasakyti, kad kitame skirsnyje gręšiu prie klausimo, ko konkrečiai reikalaujama pagal Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalį (27).

51.

Antra, akivaizdu, kad kiekviena sistema, bendra PVM sistema, ir įvairios maisto reguliavimo priemonės vidaus rinkoje remiasi skirtinga objektyvia ir reglamentavimo logika. Pirmoji neskirta tam, kad stiprintų antrąją. Be to, tai apima sankcijas už bet kurios iš šių priemonių, kurios taip pat yra atskiros, nesilaikymą.

52.

Trečia, abu ankstesni punktai yra susiję ne tik su galima sankcija, t. y. atsisakymu atskaityti pirkimo PVM be tinkamo teisinio pagrindo, bet ir su grėsme, kad bus veiksmingai taikomos visos teisinės sistemos sankcijos. Iš tikrųjų, remiantis Latvijos ir Ispanijos vyriausybės pateiktu aiškinimu, teisės į atskaitą atsisakymas reikštų papildomą baudą, susijusią su apmokestinamojo asmens padarytu pažeidimu kitoje reglamentuojamoje srityje (28). Specifinės pasekmės yra susijusios su Reglamentu Nr. 178/2002 nustatytą įpareigojimą nevykdymu, kaip matyti iš 17 straipsnio 2 dalies, pagal kurią valstybės narės nustato sankciją, taikomą už maisto ir pašarų srities teisės aktų pažeidimus, taisykles.

53.

Be to, yra sisteminių priežasčių, dėl kurių, mano nuomone, Ispanijos ir Latvijos vyriausybės pateiktais argumentais negali būti remiamasi. Ar teisė atskaityti PVM turėtų priklausyti nuo sektorinių taisyklių egzistavimo, turinio ir konkrečių su PVM nesusijusių įsipareigojimų? Ar, atsižvelgiant į tai, kas parduodama pagal kiekvieną sutartį, turėtų būti taikomi skirtingi rūpestingumo kriterijai? Ar tuomet būtų manoma, kad kai kuriuose sektoriuose reikalavimai galėtų būti dar mažesni, negu numatyta PVM direktyvoje?

54.

Sisteminis tokio metodo poveikis iš tiesų suteiktų teisę atimti teisę į geometrinę variabėlę, nes tokios teisės sąlygos priklausytų nuo to, ar yra papildomų sektorinių įpareigojimų, susijusių su

pareigojimu tikrinti kitas sandorio šalis.

55.

Galiausiai, grįsdama savo argumentus, Latvijos vyriausybė remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią „atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu arba sukčiavimu susijusių aplinkybių yra paprasta konstatavimo, kad sukčiavimo arba piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama lengvata, faktiškai nėra vykdytos, todėl tokiame atsisakyme nereikia konkretaus teisinio pagrindo“. Atsakant į šį argumentą pakanka nurodyti, kad toje jurisprudencijoje nurodomos objektyvios apmokestinimo nuostatų sąlygos, o ne teisėtros priemonės, nesusijusios su PVM reglamentavimu, pavyzdžiui, Reglamentas Nr. 178/2002 (29).

56.

Apibendrinant galima teigti, kad galimas Reglamento Nr. 178/2002 pažeidimas neturi jokių automatinų ir tiesioginių pasekmių, susijusių su teise atskaityti PVM. Sėvoka „žinojo arba turėjo žinoti“ Teisingumo Teismo jurisprudencijoje vartojama nustatant bendrą rėpestingumo standartą PVM srityje. Tai neleidžia apmokestinamajam asmeniui bet kuria reguliavimo priemone nustatyto pareigojimo nesilaikymo prilyginti PVM tikslais reikalaujamos priežiūros pareigos nesilaikymui.

2. Galimas faktorius, į kurį reikia atsižvelgti

57.

Tačiau konkretus sektorius, kuriame apmokestinamasis asmuo vykdo veiklą, ir sektoriai pareigojimai, kurių jis privalo laikytis, gali turėti įtakos vertinant, ar apmokestinamasis asmuo turėjo žinoti, kad jis dalyvavo su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje, deramai atsižvelgiant į visas atitinkamas konkretaus atvejo aplinkybes.

58.

Kaip teisingai pažymi Komisija, maisto reglamentuojančių teisės aktų srityje nustatytą sektorinį nuostatą nesilaikymas gali būti laikomas vienu iš kitų objektyvių veiksnių tik atliekant tyrimą, kuriuo nustatoma, ar apmokestinamasis asmuo žinojo, ar turėjo žinoti, kad dalyvavo veikloje, susijusioje su sukčiavimu PVM. Iš tiesų, kaip nurodo Komisija, veiklai, susijusiai su maisto grandine, būtinas itin aukštas rėpestingumo lygmuo.

59.

Šiomis aplinkybėmis nacionalinės valdžios institucijos galėtų kartu su kitais svarbiais faktoriais remtis apmokestinamojo asmens elgesiu, atsižvelgdamos į konkrečias prievoles, kurios yra tinkamos atsižvelgiant į reguliavimo sąlygas, kuriomis tas asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.

60.

Vis dėlto man nėra visiškai aišku, kaip toks bendro pobūdžio pareiškimas šiuo atveju būtų naudingas nacionaliniam mokesčių administratoriui dėl gana paprastos priežasties: mano nuomone, Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalimi nustatyta tiksliai atsekamumo pareigojimo taikymo sritis yra siauresnė nei pasiūlyta Latvijos vyriausybės.

61.

Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnis ir jame numatytas atsekamumo pareigojimas buvo priimti

tam, „kad būtų galima taikyti tikslinius ir tikslus išsimus iš apyvartos arba suteikti informaciją vartotojams ar kontroliuojantiems pareigūnams ir taip išvengti galimų didesnių su maisto sauga susijusių problemų“ (30). Šiuo tikslu 18 straipsnio 2 dalimi maisto ir pašarų ūkio subjektams nustatomas pareigojimas stengti nustatyti kiekvieną asmenį, pateikusį jiems maisto produktą, pašarą, maistui skirtą gyvūnų ir kitas medžiagas, skirtas arba reikalaujamas dėti į maistą ar pašarą. Tam tikslui minėti subjektai privalo vietoje turėti sistemas ir taikyti procedūras, suteikiančias galimybes kompetentingų institucijų prašymu pateikti joms šią informaciją.

62.

Vis dėlto, kaip teisingai pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalimi nustatytas pareigojimas nustatyti tapatybę toliau nepilnojamas. Toje nuostatoje nenurodyti atsekamumo užtikrinimo būdai. Joje nenurodomi veiksmai, kurių turi imtis prekyautojai, arba informacija, kuri reikia patikrinti.

63.

Todėl pareigojimo taikymo sritis turi būti aiškinama pažodžiui: pareigojimas nustatyti kiekvieną asmenį, pateikusį jiems prekes, mano nuomone, reiškia pareigojimą turėti galimybes paprašius nustatyti individualaus tiesioginio tiekėjo, iš kurio prekyautojas sigijo maisto produktą, tapatybę. Nieko daugiau ar mažiau. Gebėjimas nustatyti tapatybę paprastai reiškia to asmens vardą, pavardę ir adresą (31). Be to, negalima teigti, kad Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalimi nustatomas sistemingas pareigojimas tikrinti konkrečių registracijų kompetentingose institucijose.

64.

Toks atsekamumo pareigojimo, nustatyto Reglamento (EB) Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalyje, nesilaikymas, suprantamas kaip pareigojimas identifikuoti tiesioginius tiekėjus ir nurodyti jų tapatybę, iš tiesų galėtų būti vertinamas kaip vienas iš kitų svarbių veiksmų atliekant bendrą apmokestinamojo asmens rūpestingumo reikalavimo vertinimą (32).

65.

Iš tiesų informacija, kuri suškaitų faktūrą išrašantis asmuo turi traukti suškaitų faktūrą PVM tikslais, sutampa su, kiek tai susiję su pavadinimu ir adresu, esmine informacija, kuri reikėtų patikrinti pagal Reglamento (EB) Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalyje nustatytą atsekamumo pareigojimą, kad maisto grandinėje būtų galima nustatyti tiesioginį tiekėjų.

66.

Vis dėlto, atsižvelgiant į ankstesniame šios išvados skirsnyje pateiktus argumentus, reikia pabrėžti, kad toks sutapimas neleidžia sujungti dviejų pareigojimų.

67.

Galiausiai, kai kuriais atvejais gali būti pagrįsta manyti, kad rūpestingas maisto tvarkymo subjektas turėjo būti atlikęs papildomus patikrinimus siekdamas nustatyti savo sutarties partnerį, kad galėtų vykdyti atsekamumo reikalavimą, todėl jei toks reikalavimas nebuvo vykdytas, tai galima atsižvelgti kaip į vieną iš elementų, kurie, atsižvelgiant į kitas faktines aplinkybes, leistų daryti išvadą, kad toks prekybininkas žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą PVM. Tačiau kitomis aplinkybėmis, visų pirma nesant jokių kitų faktinių prielaidų, tokios išvados bus ribotos ar net neturinčios jokios vertės: atsekamumo pareigojimas per se yra mažai susijęs su sukčiavimu PVM. Toks sukčiavimas gali vykdyti monų, atitinkanti visus atsekamumo reikalavimus.

Priešingai, net ?mon?, kuri d?l kokios nors priežasties neatitinka tam tikr? atsekamumo reikalavim? konkre?iu atveju, vis dar gali vykdyti PVM srityje teis?t? ir pagr?st? veikl?.

68.

Tod?l r?pestingumo lygio, kaip reikalaujama pagal Reglament? Nr. 178/2002 nustatyt? atsekamumo reikalavim?, neužtikrinimas gali b?ti susij?s su atsisakymu suteikti teis? ? PVM atskait? tik jei, atsižvelgus ? objektyvias aplinkybes, ?rodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, jog ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? suk?iavim? PVM ?trauktame sandoryje, netgi jeigu nagrin?jamas sandoris atitinka „preki? tiekimo“ objektyvius kriterijus (33).

3. Tarpin? išvada

69.

Manau, kad Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalyje nustatyto atsekamumo ?pareigojimo nevykdymo atveju negalima automatiškai ir remiantis vieninteliu lemiamu kriterijumi daryti išvados, kad mokes?i? mok?tojas „tur?jo žinoti“, kad jis dalyvavo sandoryje, susijusiame su suk?iavimu PVM.

70.

Tod?l si?lau Teisingumo Teismui atsakyti ? pirm?j? klausim? taip, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas nacionalin?s valdžios institucijoms draudžia atsisakyti atskaityti pirkimo PVM tik tokiu pagrindu, kad maisto grandin?je dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo ne?vykd? kitos sandorio šalies patikrinimo pagal Reglamento (EB) Nr. 178/2002 18 straipsnyje nustatyt? atsekamumo ?pareigojim?. Siekiant ?vertinti apmokestinamojo asmens r?pestingum?, gali b?ti atsižvelgiama ? tai, kad nesilaikoma pagal t? nuostat? nustatyt? ?pareigojim?, kartu su kitais su bylos aplinkyb?mis susijusiais veiksniais, vykdant bendr? ?vertinim?, kur? turi atlikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D. Antrasis klausimas: ?pareigojimas patikrinti registracij??

71.

Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsniu ir Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsniu reikalaujama, kad šalis, su maisto tvarkymo subjektu sudariusi sutartis, tur?t? patikrinti, ar toks subjektas yra tinkamai ?registruotas. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat nori sužinoti, ar toks patikrinimas yra svarbus nustatant, ar ta šalis žinojo arba tur?jo žinoti, kad ji dalyvavo sandoryje su fiktyvia ?mone PVM atskaitymo tikslais.

72.

Latvijos vyriausyb? teigia, kad maisto sektoriaus dalyviai turi atitikti aukštesn? r?pestingumo standart?, kuris apima pareig? patikrinti, ar j? verslo partneriai yra tinkamai ?registruoti. Pasak tos vyriausybės, Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnyje ir Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnyje nustatyta ši prievol? apmokestinamiesiems asmenims maisto sektoriuje. Tod?l toks patikrinimas yra svarbus nustatant, ar apmokestinamasis asmuo žinojo, ar tur?jo žinoti, kad tur?jo ryši? su fiktyvia bendrove.

73.

Komisija mano, kad reikia atmesti galimyb?, kad teis? ? PVM atskait? suteikiama tik tuo atveju, jei

apmokestinamieji asmenys savo verslo partnerių registraciją tikrina konkrečiuose maisto saugos srityse nacionaliniuose registruose. Komisija pritaria prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nuomonei, kad registracijos nebuvimas savaime nereiškia, kad ekonominė veikla yra fiktyvi arba kad veikla nebuvo vykdoma su subjektu, kuris nurodytas pateiktuose dokumentuose. Tikrinimas, ar verslo partneris yra tinkamai registruotas, neužtikrina, kad veikla nebus nesąžininga, nes sukaviavimas nėra būtinai susijęs su neregistruotomis bendrovėmis. Tačiau jeigu apmokestinamasis asmuo užmezga sutartinius santykius su kita šalimi, nustatys, kad ši šalis nėra tinkamai registruota, kompetentingos institucijos ir nacionaliniai teismai gali atsižvelgti į šią aplinkybę.

74.

Negaliu nepritarti Komisijai.

75.

Nepaisant (abejotino) tokio registro patikrinimo naudos siekiant užkirsti kelią sukaviavimui arba jį nustatyti (34), Latvijos vyriausybės pozicija nėra lemiama. Latvijos vyriausybės argumentai pagrįsti tuo, kad pareiškėja galimai nesilaiko reikalavimo patikrinti, ar kitos sutarties šalys vykdo registracijos maisto verslo įmonių registre reikalavimą. Vis dėlto ir nepaisant to, kad tikrinant, ar verslo partneriai laikosi savo konkretiems sektoriams taikomų registravimo pareigojimų, viršijama prasta verslo praktika, nėra jokio teisinio pagrindo tokiai prievolei nustatyti.

76.

Iš tiesų, toks pareigojimas neturi teisinio pagrindo nei Reglamente Nr. 852/2004, nei Reglamente Nr. 882/2004. Pagal Reglamento (EB) Nr. 852/2004 6 straipsnį kiekvienas maisto tvarkymo subjektas praneša kompetentingai institucijai jos reikalaujamu būdu apie visas jo valdomas įmones, vykdančias veiklą bet kuriame iš maisto gamybos, perdirbimo ir pristatymo etapų, kad kiekviena tokia įmonė būtų registruojama. Nagrinėjamos bylos atveju šis pareigojimas turėtų būti taikomas pareiškėjos verslo partneriams, o ne pareiškėjai.

77.

Reglamentas Nr. 882/2004 yra susijęs su oficialia kontrole, kuri nacionalinės valdžios institucijos turi vykdyti siekdamas patikrinti, ar laikomasi maisto reglamentuojančių teisės aktų. Šio reglamento 31 straipsnyje nustatyta, kad pareigojimas dėl registravimo tvarkos, kuri turi būti nustatyta pašarų ir maisto tvarkymo subjektams, taikomas tik nacionalinės valdžios institucijoms.

78.

Be to, kaip nurodyta šios išvados C skirsnyje, pareigojimas tikrinti, ar verslo partneriai vykdo savo registravimo prievoles, nustatytas konkrečiuose maisto sektorių teisės aktuose, nėra susijęs su atsekamumo pareigojimu, nustatytu pagal Reglamento (EB) Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalį.

79.

Dėl šios priežasties šis pareigojimas ne tik nėra numatytas PVM direktyvoje, bet ir jis visiškai nenumatytas konkretiems sektoriams skirtą maisto reglamentuojančių teisės aktų srityje. Taigi, skirtingai nei aiškinant Reglamento Nr. 178/2002 18 straipsnio 2 dalį, jei kiltų diskusijos, nors ir ribotos, susijusios su tikslia šia nuostata nustatyto pareigojimo taikymo sritimi, kiek tai susiję su pirmuoju klausimu, nėra jokio pagrindo, kuriuo galima pagrįsti Latvijos vyriausybės siūlomą antrojo klausimo aiškinimą.

80.

Galima tik priminti, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje aiškiai nustatyta, kad dėl rėpastingumo pareigos ir rėpastingumo standarto, kurio reikalaujama iš prekiautojų, valdžios institucijų pareigos vykdyti kontrolę ir patikras, susijusias su sektorių monitoringu registravimu, negali būti perkeltos to sektoriaus subjektams, nustatant jiems prievolę užtikrinti, kad sėskait faktų emitentai laikytųsi šių reikalavimų. Iš tiesų, kai nacionalinis mokesčių administratorius, nustatęs tiekųjo padarytus pažeidimus, siekia nustatyti, kad gavėjai žinojo arba turųjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su sukųiavimu PVM, jam neleidžiama reikalauti, kad gavėjai atliktų patikrinimus, už kuriuos nėra atsakingas (35).

81.

Dėl Komisijos nurodytų aplinkybių, kai apmokestinamasis asmuo tikrina savo iniciatyva ir nusprendžia bendradarbiauti su verslo partneriu, nors ir nustatytas pažeidimas, tai gali būti atsižvelgiama, jei nacionaliniai teismai ir institucijos kartu vertintų konkrečias faktines aplinkybes, siekdami nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo žinojo, ar turųjo žinoti apie sukųiavimą.

82.

Todėl pagal Reglamento Nr. 852/2004 6 straipsnį ir Reglamento Nr. 882/2004 31 straipsnį nereikalaujama, kad maisto tvarkymo subjektas patikrintų verslo partnerių registraciją atitinkamame maisto verslo registre. A fortiori tokios registracijos netikrinimas neturi reikšmės nustatant, atsižvelgiant į teisę atskaityti PVM, ar ta šalis žinojo, ar turųjo žinoti, kad ji dalyvavo sandoryje su fiktyvia įmone.

V. Išvada

83.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Augstųkų tiesa (Aukštųiausiasis Teismas, Latvija) jam pateiktus klausimus:

1.

2006 m. lapkriųio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertųs mokesčių bendros sistemos 168 straipsnio a punktas nacionalinųs valdžios institucijoms draudžia atsisakyti leisti atskaityti pirkimo PVM tik tokiu pagrindu, kad maisto grandinėje dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo nevykdų kitos sandorio šalies patikrinimo pagal 2002 m. sausio 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 178/2002, nustatanųio maistui skirtų teisųs aktų bendruosius principus ir reikalavimus, įsteigianųio Europos maisto saugos tarnybų ir nustatanųio su maisto saugos klausimais susijusias procedųras, 18 straipsnio 2 dalyje numatytų atsekamumo įpareigojimų. Tačiau, siekiant įvertinti apmokestinamojo asmens rėpastingumą, galiausiai gali būti atsižvelgiama į tai, kad nesilaikoma pagal tų nuostatų nustatytų įpareigojimų, ir į kitus su bylos aplinkybųmis susijusius veiksnus, vykdant bendrų įvertinimų, kurų turi atlikti prašymų priimti prejudicinų sprendimų pateikųs teismai.

2

2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 852/2004 dėl maisto produktų higienos 6 straipsniu ir 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 882/2004 dėl oficialios kontrolųs, kuri atliekama siekiant užtikrinti, kad būtų įvertinama, ar laikomasi pašarus ir maistų reglamentuojančių teisųs aktų, gyvųnų sveikatos ir

gerovės taisyklė, 31 straipsniu nereikalaujama, kad maisto tvarkymo subjektas patikrintų verslo partnerių registraciją atitinkamame maisto sektoriaus registre. Tai, kad apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar kita sandorio šalis yra registruota pagal Reglamento (EB) Nr. 852/2004 6 straipsnį, nėra svarbu vertinant Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto taikymo srityje, ar žmonų žinojo, ar turėjo žinoti, kad ji dalyvavo sandoryje su fiktyvia žmonė.

(1) Originalo kalba: anglų.

(2) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – PVM direktyva).

(3) 2002 m. sausio 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas, nustatantis maistui skirtų teisės aktų bendruosius principus ir reikalavimus, steigiantis Europos maisto saugos tarnybą ir nustatantis su maisto saugos klausimais susijusias procedūras (OL L 31, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 15 sk., 6 t., p. 463; toliau – Reglamentas Nr. 178/2002).

(4) 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas dėl maisto produktų higienos (OL L 139, 2004, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 13 sk., 34 t., p. 319; toliau – Reglamentas Nr. 852/2004).

(5) 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas dėl oficialios kontrolės, kuri atliekama siekiant užtikrinti, kad būtų vertinama, ar laikomasi pašarus ir maistą reglamentuojančių teisės aktų, gyvūnų sveikatos ir gerovės taisyklės (OL L 165, 2004, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 3 sk., 45 t., p. 200; toliau – Reglamentas Nr. 882/2004).

(6) 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(7) 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(8) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(9) 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 45 ir 46 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

(10) 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) arba 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 43 punktas).

(11) 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(12) 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).

(13) 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 57 punktas).

(14) 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas Mahagében ir Dávid (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 49 punktas).

(15) Šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 31 d. Sprendimą Stroytrans (C-642/11, EU:C:2013:54, 50 punktas) arba 2017 m. spalio 19 d. Sprendimą Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 51

punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(16) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(17) 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 61 punktas) ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, 61 punktas).

(18) 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, 42 punktas) d?l teis?s ? atskait? srityje nepateikimo s?skait? fakt?r? i?rašan?io asmens išduot? dokument?, kuriuose nurodomi galvij? aus? ?sagai, kuriems taikoma identifikavimo ir registravimo sistema, nustatyta 2000 m. liepos 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1760/2000, nustatan?iu galvij? identifikavimo bei registravimo sistem?, reglamentuojan?iu jautienos bei jos produkt? ?enklinim? ir panaikinan?iu Tarybos reglament? (EB) Nr. 820/97 (OL L 204, 2000, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? kalba 3 sk., 30 t., p. 248), su pakeitimais, padarytais 2006 m. lapkri?io 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, 2006, p. 1), priimtino.

(19) 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(20) 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 59 punktas).

(21) 2017 m. birželio 14 d. Sprendimas Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, 74 punktas).

(22) 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punktas).

(23) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 52 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(24) Šiuo klausimu žr. 1999 m. birželio 29 d. Sprendim? Coffeeshop Siberië (C?158/98, EU:C:1999:334, 21 ir 22 punktai) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? Kittel ir Recolta Recycling (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(25) 1999 m. birželio 29 d. sprendimas (C?158/98, EU:C:1999:334).

(26) Šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendim? Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, 49 ir 50 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

(27) Šios išvados 60–63 punktai.

(28) Argumentum ad absurdum: kod?l faktiškai ?ia reikt? sustoti? Ar atsižvelgiant ? tai, kad ?mon? galimai ne?vykdt? r?pestingumo reikalavimo viename sektoriuje ar veiklos srityje (maisto produkt? tiekimas), negalima b?t? nustatyti, ar ši ?mon? veik? kaip „r?pestinga veiklos vykdytoja“ kitose sistemose, susijusiose su viešaisiais ištekliais ar net priva?iomis l?šomis?

(29) 2017 m. lapkri?io 22 d. Sprendimas Cussens ir kt. (C?251/16, EU:C:2017:881, 32 punktas).

(30) Reglamento Nr. 178/2002 28 konstatuojamoji dalis.

(31) Š? aiškinim? patvirtina Europos Komisijos Maisto grandin?s ir gyv?n? sveikatos nuolatinio

komiteto priimtos Reglamento Nr. 178/2002 d?l maistui skirt? teis?s akt? 11, 12, 14, 17, 18, 19 ir 20 straipsni? ?gyvendinimo gair?s. Atsižvelgiant ? 18 straipsnio nuostatas, šiose gair?se nurodoma, kad maisto tvarkymo subjektai privalo tur?ti sistem?, pagal kuri? jie gal?t? nustatyti, kas yra j? produkt? tiesioginis (?iai) tiek?jas (?ai) ir tiesioginis (?iai) klientas (?ai). Kalbant apie informacij?, kuri turi b?ti registruojama, gair?se nurodomas tiek?jo pavadinimas ir adresas.

(32) Atvirkš?iai, griežtesni atsekamumo ?pareigojimai, nustatyti 2011 m. rugs?jo 19 d. Komisijos ?gyvendinimo reglamente (ES) Nr. 931/2011 d?l atsekamumo reikalavim?, nustatyt? Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 178/2002 d?l gyv?nin?s kilm?s maisto produkt? (OL L 242, 2011, p. 2), ?skaitant ?pareigojim? taip pat nustatyti produkt? savinink?, negali b?ti taikomi siekiant ?vertinti, ar apmokestinamasis asmuo šiuo atveju veik? laikydamasis deramo r?pestingumo, nes šie ?pareigojimai susij? tik su gyv?nin?s kilm?s maisto produktais.

(33) 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas Kitel ir Recolta Recycling (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 59 punktas).

(34) Šios išvados 67 punkte nurodyta baigiamoji pastaba d?l atsekamumo reikalavimo a fortiori taikoma ?ia.

(35) Šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).