Byla C-281/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. birželio 26 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal Supremo (Ispanija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. vasario 11 d.

Kasatorė:

Ferimet, S. L.

Kita kasacinio proceso šalis:

Administración General del Estado

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas, pateiktas dėl sprendimo, kuriuo mokesčių administratorius nesuteikė teisės atskaityti PVM įmokas bendrovei, kuri pagal apmokestinamojo asmens atvirkštinio apmokestinimo sistemą sau išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje kaip prekių tiekėjas nurodytas ne tikrasis tiekėjas.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl PVM direktyvos 168 ir 193 straipsnių, 199 straipsnio 1 dalies d punkto, 200 straipsnio bei 226 straipsnio 11 dalies išaiškinimo.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 ir atitinkamos nuostatos bei šioje direktyvoje įtvirtintas mokesčių neutralumo principas, taip pat Teisingumo

DARBINIS VERTIMAS

Teismo jurisprudencija, kurioje aiškinama ši direktyva, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos neleidžiama atskaityti PVM, sumokėtą verslininkų, kurie pagal atvirkštinio apmokestinimo šiuo mokesčiu sistemą arba tvarką, kaip tai suprantama pagal ES teisę, išrašė įvykdytą prekių įsigijimo sandorį patvirtinantį dokumentą (sąskaitą faktūrą), jame nurodydami fiktyvų tiekėją, todėl neginčijama, kad įsigijimą iš tikrųjų atliko tas pats verslininkas, įsigytas medžiagas paskyręs savo tikslams arba savo prekybos veiklai?

2. Ar tuo atveju, jei tokia praktika, kuri turi būti laikoma žinoma suinteresuotajam asmeniui, galėtų būti laikoma piktnaudžiavimu ar sukčiavimu siekiant neleisti atskaityti sumokėto PVM, būtina, siekiant neleisti tokio atskaitymo, išsamiai įrodyti, kad egzistuoja su PVM reglamentavimo tikslais nesuderinama mokestinė nauda?

3. Galiausiai, jei toks įrodymas būtinas, ar mokestinė nauda, kuri būtų pagrindas nesuteikti teisės į atskaitą ir kuri prireikus turi būti nustatyta kiekvienu konkrečiu atveju, turi būti susijusi tik su pačiu mokesčių mokėtoju (prekių įgijėju), ar gali būti priskirta kitoms sandorio šalims?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

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) 168 ir 193 straipsniai, 199 straipsnio 1 dalies d punktas, 200 straipsnis bei 226 straipsnio 11 dalis.

ESTT jurisprudencija

2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl*, C-90/02 dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM sistemos paslaugų teikimo atvejais, *mutatis mutandis* taikytinos tiekiant prekes.

> „Apmokestinamasis asmuo, kuris, kaip paslaugų gavėjas, turi sumokėti su šiomis paslaugomis susijusį PVM, neprivalo turėti pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalį išrašytos sąskaitos faktūros, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, ir turi įvykdyti tik atitinkamos valstybės narės nustatytus formalumus“ (47 punktas).
>
> Nors valstybės narės gali numatyti naudojimosi teise į atskaitą formalumus atvirkštinio apmokestinimo atveju, „šia teise galima pasinaudoti tik tiek, kiek dėl tokių formalumų skaičiaus ar techninio pobūdžio naudojimasis teise į atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas“ (49 punktas).
>
> „Formalumų, kuriuos būtina įvykdyti norint pasinaudoti teise į atskaitą, apimtis negali viršyti to, kas griežtai būtina siekiant patikrinti, ar

DARBINIS VERTIMAS

nagrinėjama atvirkštinio apmokestinimo procedūra buvo tinkamai pritaikyta“ (50 punktas).

„Kai mokesčių administratorius turi duomenis, kurių reikia norint nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip nagrinėjamų paslaugų gavėjas, turi prievolę mokėti PVM, jis negali, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą“ (51 punktas).

2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07 dėl „atvirkštinio apmokestinimo“ tvarkos (atvirkštinio apmokestinimo sistema), kuriame, kiek tai susiję su naudojimosi teise į atskaitą formalumais, patvirtinta, kad:

„Jeigu iš tiesų ši nuostata [Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktas] suteikia teisę valstybėms narėms nustatyti formalumus, susijusius su teisės atskaityti pasinaudojimu atvirkštinio apmokestinimo atveju, apmokestinamajam asmeniui juos pažeidus, jis neturi netekti savo teisės į atskaitą“ (62 punktas), ir „kadangi neginčijama tai, kad atvirkštinio apmokestinimo tvarka yra taikytina pagrindinėms byloms, mokestinio neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų“ (63 punktas), taigi „nors šios nuostatos suteikia teisę valstybėms narėms imtis tam tikrų priemonių, jos neturi viršyti to, kas būtina ankstesniame punkte nurodytiems tikslams pasiekti. Šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad nuolat paneigtų teisę į PVM atskaitą, kuri yra esminis bendros PVM sistemos, įtvirtintos Bendrijos teisės aktų leidėjo šioje srityje, principas“ (66 punktas).

Iš tiesų, „tokio apskaitos prievolių neįvykdymo, kuris nagrinėjamas pagrindinėse bylose, negalima laikyti keliančiu pajamų iš mokesčių praradimo riziką, nes, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 56 punkte, taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką iš principo jokios sumos nereikia mokėti valstybės biudžetui. Dėl šių priežasčių toks neįvykdymas taip pat negali būti prilyginamas mokestiniam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui Bendrijos teisės normomis, nes tokia ūkinė operacija nebuvo atlikta siekiant gauti neteisėtos mokestinės naudos“ (71 punktas).

2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Kuršu zeme*, C-273/18, taip pat susijęs su atveju, panašiu į nagrinėjamą šioje byloje, kuriame Latvijos Aukščiausiasis Teismas pateikė ESTT tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip: jam prieštarauja draudimas atskaityti pirkimo mokestį, kai jis grindžiamas vien tuo, kad apmokestinamasis asmuo sąmoningai dalyvavo sudarant apsimestinius sandorius, ir neįvardijama, kokią žalą nesumokėto arba nepagrįstai susigrąžinto PVM forma nagrinėjami sandoriai padarė biudžetui,

DARBINIS VERTIMAS

palyginti su situacija, kokia būtų susiklosčiusi, jei būtų sudaryti faktines aplinkybes atitinkantys sandoriai?“

Teisingumo Teismo atsakymas, performuluojant pateiktą klausimą šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą apibendrintai pateikiant jo esmę, yra toks:

„Tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtinos dvi sąlygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymo, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą“ (35 punktas).

„Tai, jog prekė nėra tiesiogiai gauta iš sąskaitą faktūrą išdavusio asmens rankų, nebūtinai reiškia apgaulingą tikrojo tiekėjo nuslėpimą ir nebūtinai yra piktnaudžiavimas; tam gali būti kitų priežasčių, kaip antai du paeiliui sudaryti pardavimo sandoriai dėl tų pačių prekių, kurios atitinkamai gabenamos tiesiogiai iš pirmojo pardavėjo antrajam įgijėjui, todėl tai yra du vienas po kito atliekami tiekimai, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, bet tik vienas faktinis prekių gabenimas. <...> Nebūtina, kad pirmasis įgijėjas būtų tapęs aptariamų prekių savininku šio gabenimo metu, turint mintyje, kad tiekimas pagal šią nuostatą nereiškia nuosavybės teisės perleidimo“ (36 punktas).

Ir, atsižvelgiant į tai, kad Latvijos institucija nenustatė nepagrįstos mokestinės naudos egzistavimo, „vien tai, kad egzistuoja sandorių grandinė ir kad aptariamas prekes *Kuršu zeme* fiziškai savo nuosavybėn įsigijo iš [įmonės] sandėlio ir realiai negavo jų iš bendrovės, kuri sąskaitoje faktūroje nurodyta kaip tų prekių tiekėja“ negali savaime pateisinti prielaidos, kad minėtų prekių *Kuršu zeme* neįsigijo ir todėl sudarytas įsigijimo sandoris neįvyko (37 punktas).

2019 m. spalio 17 d. Sprendimas *Unitel*, C-653/18.

„Sandorio kvalifikavimas kaip prekių tiekimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 straipsnio a ir b punktus, negali priklausyti nuo sąlygos, kad būtų nustatytas prekes įsigyjantis asmuo“ (25 punktas). „Vis dėlto, antra, pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis neapmokestina eksporto sandorių, kad užtikrintų teisingą ir sąžiningą šioje direktyvoje numatyto eksporto neapmokestinimo taikymą ir užkirstų kelią galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Tačiau naudodamosi savo galiomis valstybės narės turi laikytis bendrųjų principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra proporcingumo principas“ (26 punktas).

DARBINIS VERTIMAS

„Kalbant apie proporcingumo principą reikia priminti, kad nacionalinė priemonė viršija tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama pasinaudoti teise neapmokestinti PVM, iš esmės nustatomas reikalavimas laikytis formalių įpareigojimų, neatsižvelgiant į esmines sąlygas ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar jos įvykdytos. Iš tiesų sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius“ (27 punktas).

„Be to, jei šios esminės sąlygos įvykdytos, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų“ (28 punktas).

„Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pripažįstami tik du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM“ (29 punktas).

„Viena vertus, pažeidus formalų reikalavimą gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad įvykdyti esminiai reikalavimai“ (30 punktas).

„Taigi, jei nenustačius tikrojo prekes įsigyjančio asmens konkrečiu atveju negalima įrodyti, kad sandoris laikytinas prekių tiekimu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, tai gali būti pagrindas neleisti pasinaudoti šiame straipsnyje numatytu eksporto neapmokestinimu. Vis dėlto reikalavimas, kad visada būtų nustatytas prekes trečiojoje valstybėje įsigyjantis asmuo, nenagrinėjant, ar tenkinamos esminės tokio neapmokestinimo sąlygos, pavyzdžiui, prekių išvežimas iš Sąjungos muitų teritorijos, neatitinka nei proporcingumo principo, nei mokesčių neutralumo principo“ (31 punktas).

„Kita vertus, apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčiais ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, siekdamas neapmokestinimo PVM negali pagrįstai remtis mokesčių neutralumo principu. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad būtų aišku, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčiais. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra prekes įsigyjančio asmens sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM“ (33 punktas).

„Vis dėlto tiekėjas negali būti atsakingas už PVM sumokėjimą, neatsižvelgiant į jo dalyvavimą prekes įsigyjančio asmens sukčiavimo veiksmuose. Iš tikrųjų yra akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiųjų asmenų

DARBINIS VERTIMAS

neteisėtų veiksmų, kuriems apmokestinamasis asmuo neturi jokios įtakos, negautas mokestines pajamas išsireikalauti iš jo“ (34 punktas).

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

***Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* (1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 37; toliau – PVM įstatymas).**

Pagal šio įstatymo 84 straipsnio 1 dalies 2 punkto c papunktį PVM apmokestinami verslininkai arba profesinės veiklos vykdytojai, kurių naudai sudaromi apmokestinamieji sandoriai, kai tiekiamos, be kita ko, antrinės žaliavos.

Pagal šio įstatymo 92 straipsnio 1 dalies 3 punktą kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę iš PVM, mokėtino už apmokestinamuosius sandorius, kuriuos jie vykdo šalies teritorijoje, atskaityti įmokas, toje pačioje teritorijoje sumokėtas dėl tiesioginės įtakos arba ar už prekių tiekimą, kuriam, be kita ko, taikomas PVM įstatymo 84 straipsnio 1 dalies 2 punktas.

Šio įstatymo 97 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad teise į atskaitą gali pasinaudoti tik verslininkai ar profesinės veiklos vykdytojai, kurie turi šią teisę patvirtinantį dokumentą, ir kad šiuo tikslu apmokestinamojo asmens išrašyta sąskaita faktūra laikoma teisę į atskaitą patvirtinančiu dokumentu tik šio įstatymo 165 straipsnio 1 dalyje numatytais atvejais. To paties straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad teisės į atskaitą nepatvirtina ankstesni dokumentai, kurie neatitinka visų įstatymuose ir kituose teisės aktuose numatytų sąlygų.

Šio įstatymo 165 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad atvejais, be kita ko, numatytais to paties įstatymo 84 straipsnio 1 dalies 2 punkte, kartu su prekių tiekimą ar paslaugų teikimą įvykdžiusio asmens išrašyta sąskaita faktūra arba sandorio apskaitos dokumentu turi būti pridėta sąskaita faktūra, kurioje nurodytas mokėtinas PVM. Ši sąskaita faktūra turi atitikti teisės aktuose nustatytas sąlygas.

Tribunal Supremo *(Aukščiausiasis Teismas) jurisprudencija*

2009 m. kovo 25 d. sprendimas (4608/2006): „Visos formalios pareigos yra nustatytos siekiant palengvinti teisingą PVM taikymą, todėl būtų netikslinga formalių reikalavimų pažeidimams priskirti tokią pačią reikšmę tais atvirkštinio apmokestinimo atvejais, kai mokesčių mokėtojas nepateikia deklaracijos manydamas, kad sandoris nėra apmokestinamas, ir pagrįstai, tačiau klaidingai aiškina nustatytus teisės aktus, nes dėl tokio aiškinimo būtų pažeistas neutralumas“, taigi „teisė į atskaitą turi būti laikoma esmine ir turinčia nepaneigiamą svarbą taikant PVM sistemą, todėl paprasta formali pareiga, kad ir kokia pagrįsta siekiant palengvinti teisingą atitinkamos administracinės procedūros taikymą, negali panaikinti minėtos teisės į atskaitą“.

DARBINIS VERTIMAS

2013 m. sausio 28 d. sprendimas (3272/2010). Šioje byloje atlikus patikrinimą buvo konstatuota, kad įmonių, kurias mokesčių mokėtoja sąskaitose faktūrose nurodė kaip tiekėjas, buveinės buvo fiktyvios, be to, šios įmonės negalėjo būti tiekusios prekių, už kurias išrašytos minėtos sąskaitos faktūros, nes jos iš tikrųjų buvo neveikiančios bendrovės, kuriomis, kaip tarpininkaujančiomis įmonėmis, siekta sukurti vaizdą, leidžiantį apmokestinamajam asmeniui įsigyti šias prekes iš tikrųjų „B“ tiekėjų, t. y. nenurodant jų apskaitoje. Dėl šios priežasties atlikus patikrinimą neleista atskaityti PVM įmokų, nes laikyta, kad sąskaitose faktūrose nurodyti sandoriai iš tikrųjų su jose nurodytomis įmonėmis nebuvo įvykdyti, o tai reiškia veiklos imitavimą.

Šiame sprendime primenama, kad ESTT yra nurodęs, jog jei apmokestinamojo asmens atliktas sandoris pats savaime nėra susijęs su sukčiavimu, šio apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį neturėtų daryti įtakos ta aplinkybė, kad tiekimų grandinėje, kurioje yra kitas jo sandoris, kuris yra ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis sandoris, yra susijęs su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, apmokestinamajam asmeniui to nežinant ar negalint žinoti. Taip pat pažymima ESTT pozicija, kuria remiantis apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes jis gauna pelną. Todėl nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, netgi jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

Be to, primenama, kad, ESTT teigimu, nors Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybei narei laikyti asmenį solidariai atsakingu už tai, kad PVM būtų sumokėtas, jei įvykdant sandorį jis žinojo ar turėjo žinoti, jog už šį, ankstesnį ar vėlesnį sandorį mokėtinas PVM liks nesumokėtas, ir šiuo atžvilgiu remtis prielaidomis, šios prielaidos negali būti suformuluotos taip, jog apmokestinamajam asmeniui taptų praktiškai neįmanoma ar labai sunku įrodyti kitaip, *de facto* paskatinant atsakomybės be kaltės sistemos atsiradimą, nes valstybės narės privalo paisyti bendrųjų principų, kurie yra Bendrijos teisinės sistemos dalis, ypač teisinio saugumo bei proporcingumo principų.

Vėliau *Tribunal Supremo* minėtame sprendime konstatavo, kad suinteresuotasis asmuo sąskaitas faktūras išrašė žinodamas, kad nebuvo pasirašęs jokios sutarties su įmone, kuriai jas išrašė, ir kad tokiu atveju netaikytina ESTT jurisprudencija dėl negalėjimo atsisakyti suteikti teisę į atskaitą verslininkui, kuris, įsisukęs į ciklišką sukčiavimą, nežinojo arba negalėjo žinoti apie tokią aplinkybę paprasčiausiai dėl to, kad įmonė žinojo, jog sąskaitoje faktūroje kaip tiekėją nurodė kitą, iš tikrųjų neveikiančią įmonę, su kuria nebuvo sudaryta sutartis.

DARBINIS VERTIMAS

Taigi šiuo atveju reikėjo taikyti ESTT kriterijų, pagal kurį reikia atsisakyti suteikti teisę į atskaitą apmokestinamajam asmeniui, kuris, kaip įrodyta, žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, net jei šis sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos prekių tiekimo sąvokos.

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

1 2008 m. kasatorė *Ferimet, S. L.* įsigijo iš bendrovės *Reciclatges de terra alta* antrinių žaliavų (metalo laužo), pagal PVM atvirkštinio apmokestinimo sistemą pateikė deklaraciją ir sau išrašė atitinkamas sąskaitas faktūras.

2 Per patikrinimo ir inspekcijos procedūrą mokesčių inspekcija nusprendė, kad šių medžiagų tiekėjas, t. y. *Reciclatges de terra alta*, neturėjo materialinių ir asmeninių priemonių, reikalingų šioms medžiagoms pristatyti, ir kad sąskaitos faktūros, kurias jis išrašė pirkėjui, buvo klaidingos. Todėl inspekcija nusprendė, kad sandoris buvo sąlygiškai imituojamas, nes net jei nebuvo galima paneigti medžiagų pristatymo, buvo sąmoningai nuslėptas tikrasis tiekėjas. Dėl tos pačios priežasties atlikus patikrinimą buvo padaryta išvada, kad nereikėjo atskaityti *Ferimet* sumokėto pirkimo PVM, ir jai buvo skirta piniginė bauda.

3 *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña* (Katalonijos apskrities ekonominių ir administracinių bylų teismas) šią nuomonę patvirtino.

4 *Ferimet* šiuos administracinius sprendimus užginčijo *Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Katalonijos Aukščiausiojo teisingumo teismo administracinių bylų kolegija) remdamasi Ispanijos ir Europos teisės aktais bei ESTT suformuota jurisprudencija ir nurodė, kad:

– *Ferinet* atlikto antrinių žaliavų įsigijimo tikrumas yra neginčijamas (su tuo sutiko mokesčių inspekcija).

– Fiktyvaus tiekėjo nurodymas turi tik formalią reikšmę, nes faktiškai įsigijimas buvo įvykdytas.

– Pagal Europos teisės aktus ir jurisprudenciją negalima atsisakyti taikyti atskaitos, kai nustatomas sandorio tikrumas ir kai atvirkštinio apmokestinimo tvarka užtikrinamas ne tik PVM surinkimas ir jo priežiūra, bet ir jokios mokesčių naudos, kuria galėtų pasinaudoti mokesčių mokėtojas, nebuvimas.

5 Minėtas teismas 2017 m. lapkričio 23 d. sprendimu ieškinį atmetė remdamasis šiais motyvais:

– Atlikus patikrinimą buvo pagrįstai konstatuota, kad tikrasis tiekėjas buvo nuslėptas.

DARBINIS VERTIMAS

– Tiekėjo nurodymas, kuris turi būti įtrauktas į sau išrašomą sąskaitą faktūrą, negali būti laikomas vien formalia nuoroda, nes jis leidžia kontroliuoti PVM grandinės teisėtumą ir todėl turi įtakos mokesčio neutralumo principui.

– Vis dėlto tiesa, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo sistemą iš esmės neprarandamos mokestinės pajamos, nes skola kompensuojama teise į atskaitą ir tai nereiškia, kad, net nurodant netikrą sandorį – šiuo atveju, kiek tai susiję su tiekėju, – suteikiama teisė į atskaitą, nes ši teisė siejama su materialinių reikalavimų, įskaitant tikrojo tiekėjo nurodymą, laikymusi.

6 *Ferimet* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

7 Kasaciniame skunde *Ferimet* tvirtina, kad, atsižvelgiant į mokestį reglamentuojančius teisės aktus ir gausią ESTT jurisprudenciją, neišvengiamai darytina išvada, kad ši įmonė turėjo teisę atskaityti už nagrinėjamą sandorį sumokėtą pirkimo PVM, nes: a) ji pati buvo tikroji sandorio gavėja ir nusipirko bei iš tikrųjų gavo metalo laužą; ir b) nebuvo ir negalėjo būti prarastos mokestinės pajamos, nes i) pagal atvirkštinio apmokestinimo sistemą įmonė neturėjo mokėti PVM, ir ii) tiekėjai taip pat neturėjo mokėti PVM, nes jiems nebuvo galima perkelti šio mokesčio dėl to, kad jie turėjo laikytis šios atvirkštinio apmokestinimo tvarkos.

8 Pastabose dėl poreikio pateikti ESTT prejudicinį klausimą *Ferimet* išdėstė šiuos argumentus:

– PVM surinkimą ir jo priežiūrą užtikrina vien atvirkštinio apmokestinimo sistemos taikymas, todėl teisės į atskaitą įgyvendinimo esminių reikalavimų kategorijai negalima priskirti paprastos formalios sąlygos, kaip antai teisingo produkto tiekėjo nurodymo sąskaitoje faktūroje, nes pati atvirkštinio apmokestinimo sistema užtikrina, kad nebūtų įmanoma gauti kokios nors mokestinės naudos.

– Kadangi apmokestinamasis asmuo neturėjo nepagrįstos mokestinės naudos, galimas toje pačioje tiekimo grandinėje dalyvavusio kito ūkio subjekto nei PVM mokėtojas ketinimas sukčiauti taikant neutralumo principą neturi reikšmės, nes, kaip teigia ESTT, „kiekvienas sandoris turi būti vertinamas atskirai“.

9 Prieštaraudamas skundui, valstybės atstovas pabrėžė tris argumentus: a) su fiktyvaus medžiagų tiekėjo nurodymu susijęs sąlygiškas imitavimas yra neginčytinas; b) šis tikrojo tiekėjo tapatybės nuslėpimas nuo valstybės iždo turi būti laikomas susijusiu su sukčiavimu tiek PVM, tiek tiesioginių mokesčių srityje; ir c) kasatorė neįrodė teiginio, kad nėra mokestinės naudos.

DARBINIS VERTIMAS

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindų santrauka

Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM sistemos

10 *Tribunal Supremo* aiškina, kad bendru atveju apmokestinamasis asmuo yra fizinis arba juridinis asmuo, kuris, kaip verslininkas arba profesinės veiklos vykdytojas, išrašo sąskaitą faktūrą ir perkelia PVM savo klientui, o paskui kas tris mėnesius į valstybės biudžetą sumoka visą surinkto PVM sumą. Todėl, kaip taisyklė, išrašyti sąskaitą faktūrą, perkelti PVM ir paskui pateikti mokesčio deklaraciją bei sumokėti PVM į valstybės iždą turi apmokestinamasis asmuo.

11 Vis dėlto egzistuoja tam tikri atvejai, numatyti PVM įstatymo 84 straipsnyje, kai asmuo, kuriam tenka prievolė deklaruoti ir sumokėti PVM, yra sąskaitos faktūros gavėjas, o ne ją išrašęs asmuo. Vienas iš šių „atvirkštinio apmokestinimo tvarkos“ atvejų numatytas šio įstatymo 84 straipsnio 1 dalies 2 punkto c papunktyje, t. y. verslininkų, kurių ekonominę veiklą sudaro antrinių žaliavų (metalo laužo) pirkimas ir pardavimas, atvejis. Pagal šią tvarką prekės pardavėjas išrašo sąskaitą faktūrą, kurioje nenurodo pardavimo PVM, o prekės pirkėjas išrašo sąskaitą faktūrą („sau išrašoma sąskaita faktūra“), į ją įtraukdamas atitinkamą PVM. Kadangi sau išrašomoje sąskaitoje faktūroje ją išduodantis asmuo ir ją gaunantis subjektas sutampa, prekės pirkėjas turi kartu nurodyti ir pardavimo PVM, ir pirkimo PVM, ir tai yra ta pati suma, kurią jis įtraukia į savo ketvirčio PVM deklaraciją.

Dėl pagrindinėje byloje kilusio ginčo

12 Šioje byloje kilęs ginčas susijęs su galimybe atskaityti pardavimo PVM įmokas ir tuo pačiu – pirkimo PVM įmokas, kurias kasatorė atvirkštinio apmokestinimo tvarka prisiskyrė sau išrašytoje sąskaitoje faktūroje, kai i) sandoris iš tikrųjų buvo įvykdytas (tai neginčijama) ir ii) tikrasis įsigytų prekių tiekėjas buvo nuslėptas.

13 Siekiant išspręsti pagrindinę bylą, reikia nustatyti: i) ar minėtų prekių tiekėjo nenurodymas yra visiškai formalus reikalavimas; ii) kokią įtaką turi aplinkybė, kad nurodytas tikrasis tiekėjas buvo fiktyvus, ir kad šis fiktyvus faktas buvo žinomas prekių įgijėjui; ir iii) ar remiantis Europos teismų jurisprudencija darytina neginčijama išvada, kad, net ir nesąžiningumo atvejais, atsisakyti suteikti teisę į atskaitą galima tik „kai valstybė narei kyla pavojus prarasti mokestines pajamas“, nes pagal atvirkštinio apmokestinimo sistemą apmokestinamasis asmuo iš principo nieko neskolingas valstybės iždui.

14 *Tribunal Supremo* nemano, kad remiantis ESTT jurisprudencija būtinai darytina išvada, jog jokiais atvejais negalima atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei nustatoma, kad prekės buvo iš tiesų fiziškai tiektos ir mokesčių mokėtojas jas įsigijo. Remiantis šia jurisprudencija taip pat negalima daryti išvados, kad fiktyvaus tiekėjo nurodymas sandorį patvirtinančiame dokumente (sau išrašomoje sąskaitoje faktūroje) yra vien formalus pažeidimas, kuris neturi reikšmės siekiant pasinaudoti atskaita, kai pats sandoris iš tiesų įvykdytas.

DARBINIS VERTIMAS

15 *Tribunal Supremo* sutinka su ESTT pozicija dėl to, kad vidaus teisės aktai arba nacionalinės mokesčių institucijos negali nustatyti teisės į PVM atskaitą apribojimų (būtinų siekiant užtikrinti šio mokesčio neutralumą), kurie viršytų reikalavimus, nustatomus siekiant sukčiavimo prevencijos, arba dėl kurių naudojimasis šia teise taptų labai sudėtingas. Tas pats ESTT taip pat patvirtino, kad negalima prašyti suteikti teisę į atskaitą ir ją gauti, kai pareiškėjas dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, net ir tais atvejais, kai nagrinėjamas sandoris atitinka atitinkamus objektyvius kriterijus. Šiuo klausimu *Tribunal Supremo* kyla abejonių dėl to, ar suinteresuotojo asmens žinojimas, kad nurodytas fiktyvus, o ne tikrasis tiekėjas, reiškia, jog sandoris gali būti susijęs su piktnaudžiavimu ar sukčiavimu.

16 Be to, kiek tai susiję su sąvoka „mokestinė nauda“, kurią ESTT ne kartą nurodė kaip neišvengiamą sąlygą norint atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, iš Europos teismų jurisprudencijos aiškiai nematyti, kad „mokestinės naudos“ sąvoka taikytina tik asmeniui, kuris prašo suteikti jam teisę į atskaitą, o ne kitiems sandorio, dėl kurio prašoma šios atskaitos, dalyviams. Kitaip tariant, nėra akivaizdu, kad neatsižvelgti į prekių perdavėjo veiksmus yra būtina, ypač tuo atveju, kai prekes įsigijusiam asmeniui sąmoningai nuslėpus šį perdavėją gali būti pakenkta tiesioginiam apmokestinimui, nes vertinant tikrojo prekių pardavėjo požiūriu šis sandoris yra mokesčių atžvilgiu neskaidrus, o valstybės iždo požiūriu jis neegzistuoja.

DARBINIS VERTIMAS