

**Byla C-676/22****Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2022 m. lapkričio 2 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2022 m. spalio 26 d.

**Ieškovė:**

*B2 Energy s.r.o.*

**Atsakovė:**

*Odvolací finanční ředitelství*

<...>

**NUTARTIS**

*Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika), <...> ieškovės **B2 Energy s.r.o.** <...> byloje prieš atsakovę **Odvolací finanční ředitelství** (Apeliacinę finansų direkciją, Čekijos Respublika) <...>, kurioje skundžiamas 2019 m. lapkričio 21 d. atsakovės sprendimas, <...> nagrinėdamas ieškovės kasacinį skundą dėl *Městský soud v Praze* (Prahos miesto teismo, Čekijos Respublika) 2021 m. rugpjūčio 18 d. sprendimo Nr. 14 Af 4/2020–48,

**n u t a r ė :**

**I.** Europos Sąjungos Teisingumo Teismui **p a t e i k i a m a s** toks prejudicinis klausimas:

**Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 138 straipsnio 1 dalis, atsižvelgiant į 2021 m. gruodžio 9 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimą**

byloje C-154/20, *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989, aiškintina taip, kad turi būti atsisakyta suteikti teisę būti atleistam nuo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už prekių tiekimą į kitą Europos Sąjungos valstybę narę ir mokesčių administratorius neprivalo įrodyti, kad prekių tiekėjas sukčiavo PVM srityje, jeigu tiekėjas neįrodė, kad prekės buvo pristatytos kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje esančiam konkrečiam gavėjui, turinčiam mokesčiniuose dokumentuose nurodytą apmokestinamojo asmens statusą, nors atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją yra informacijos, reikalingos patikrinti, ar faktinis gavėjas kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje turėjo tokį statusą?

<...>

## M o t y v a i

### I. Bylos dalykas

[1] Ieškovė yra Čekijos komercinė įmonė. 2015 m. liepos 15 d. mokesčių administratorius joje pradėjo 2015 m. vasario, kovo, balandžio ir gegužės ataskaitinio laikotarpio mokesčių patikrinimą. Remdamasis šiuo patikrinimu mokesčių administratorius padarė išvadą, kad ieškovė neįrodė, jog atitinka sąlygas, kurios suteikia teisę būti atleistai nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už prekių tiekimą į kitą Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybę narę, pritaikyto remiantis mokesčiais dokumentais, kuriuose prekių gavėjais buvo nurodyti subjektai *OOV-Družstvo Malinovo*, *družstvo* ir bendrovė *BICOTEC LIMITED* (toliau – prekių gavėjai). Pateikti dokumentai buvo susiję su rapsų aliejaus tiekimu į kitą ES valstybę narę. Ieškovė pateikė mokesčių administratoriui su atliktais sandoriais susijusius mokesčius dokumentus, prie kurių pridėjo užsakymus, pristatymo dokumentus, tarptautinius važtaraščius, svėrimo kvitus, prekių kokybės matavimo patvirtinimus, taip pat pirkimo-pardavimo pagrindų sutartis, ekspedijavimo pagrindų sutartį ir išrašus iš banko sąskaitų.

[2] Mokesčių administratorius neginčijo faktinio prekių gabenimo į kitą valstybę narę. Tačiau jis nusprendė, kad ieškovė neįrodė savo teiginių, nes neįrodė, kad perdavė teisę disponuoti daiktais kaip savininkas asmenims, kurie pateiktuose dokumentuose nurodyti kaip prekių gavėjai (*OOV-Družstvo Malinovo*, *družstvo* ir bendrovė *BICOTEC LIMITED*), taip pat neįrodė, kad prekės buvo pristatytos kitoje valstybėje narėje mokesčių tikslais registruotam asmeniui. Taigi ji neatitiko sąlygų, leidžiančių pasinaudoti teise būti atleistai nuo mokesčio. Ieškovės prekių gavėjai nepranešė apie prekių įsigijimą iš Čekijos Respublikos arba prekių tiekimą ES viduje trišaliu sandoriu ir nesumokėjo mokesčio už prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės. Prekių tiekimas taip pat nebuvo patvirtintas bendrovių *DRAGSTAL* ir *WRATISLAVIA-BIO* atveju; šios bendrovės, ieškovės teigimu, iš tikrųjų turėjo būti jų galutinės pirkėjos. Tiesa, kai kuriuose pateiktuose tarptautiniuose važtaraščiuose ir svėrimo kvituose kaip prekių savininkė nurodyta bendrovė *WRATISLAVIA-BIO*, tačiau juos savo parašu ir antspaudu patvirtino kitas subjektas, t. y. bendrovė *Wratislavia-Biodiesel*; taigi ieškovė neįrodė, kad

prekės buvo pristatytos bendrovei WRATISLAVIA-BIO. Pats faktas, kad gavėjai sumokėjo už rapsų aliejų, nereiškia, kad jie įgijo teisę disponuoti preke kaip savininkai. Kai kurie tarptautiniai važtaraščiai, pridėti prie prekių gavėjams išrašytų sąskaitų faktūrų, net nebuvo patvirtinti galutinių gavėjų arba buvo patvirtinti visai kitų subjektų. Faktinio prekių perdavimo deklaruotiems gavėjams kitoje ES valstybėje narėje nepatvirtino ir liudytojai.

[3] Todėl mokesčių administratorius 2017 m. spalio 6 d. sprendimais, kuriais nustatytas mokesstinės prievolės dydis, padidino deklaruotą pridėtinės vertės mokestį ir nustatė ieškovei jos dydį: už 2015 m. vasario ataskaitinį laikotarpį – 66 323 CZK, už 2015 m. kovą – 68 490 CZK, už 2015 m. balandį – 74 359 CZK, o už 2015 m. gegužę – 8 486 CZK.

[4] Atsakovė 2019 m. lapkričio 21 d. sprendimu atmetė apeliaciją dėl šių sprendimų, kuriais nustatytas mokesstinės prievolės dydis <...>. Ieškovė apskundė atsakovės sprendimą *Městský soud v Praze* (Prahos miesto teismui, toliau – Miesto teismas). Miesto teismas 2021 m. rugpjūčio 18 d. Sprendimu Nr. 14 Af 4/2020–48 skundą dėl atsakovės sprendimo atmetė. Miesto teismo nuomone, nebuvo ginčijamas nei mokesčių dokumentų pateikimas (formalių sąlygų atitikimas), nei prekių išgabėtimas į kitą valstybę narę, tačiau mokesčių administratorius ir atsakovė kvestionavo prekių pristatymą deklaruotiems gavėjams.

[5] Miesto teismas, remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija, visų pirma 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimu byloje C-409/04, *Teleos plc ir kt.*, EU:C:2007:548, padarė išvadą, kad ieškovė netgi neįrodė, jog prekės buvo pristatytos jų galutiniams gavėjams per deklaruotus gavėjus. Pateiktuose dokumentuose nebuvo nurodyta, kas priėmė prekes gavėjo vardu arba kuriam gavėjui pristatytos prekės; beje, to nepatvirtino ir apklausti liudytojai. Taigi nėra aišku, kas turėjo teisę disponuoti prekėmis (rapsų aliejumi) kaip savininkas. Miesto teismas pabrėžė, kad atsakovė netvirtino, kad ieškovė sukčiavo mokesčių srityje, tačiau teigė, kad trūko jos mokesčių deklaracijas patvirtinančių įrodymų. Turint omenyje faktines bylos aplinkybes, ieškovė nesiėlgė sąžiningai, kiek tai susiję su teisės disponuoti rapsų aliejumi kaip savininkams faktiniu perdavimu deklaruotiems prekės gavėjams.

[6] Ieškovė pateikė kasacinį skundą dėl Miesto teismo sprendimo; jame iškėlė klausimą dėl teisės į atleidimą nuo mokesčio už prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę taikymo sąlygų įrodinėjimo. Dėl teisės disponuoti preke kaip savininkui atsiradimo momento ieškovė nurodė, kad net ir nesant prekių pristatymo deklaruotiems gavėjams patvirtinimo ji atitiko visas tris teisės būti atleistai nuo PVM už prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę taikymo sąlygas. Faktinio gavėjo, kuriam perduota teisė disponuoti preke kaip savininkui, tapatybę galima nustatyti pagal pateiktus įrodymus. O šie įrodymai neabejotinai patvirtino, kad galutiniai gavėjai, kurie buvo kitos bendrovės nei atitinkamuose mokesčiniuose dokumentuose nurodyti subjektai, iš tikrųjų priėmė prekę Lenkijos mieste – Vroclave.

## II. Nurodytos Sąjungos ir nacionalinės teisės nuostatos

[7] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 131 straipsnyje nurodyta, kad neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.

[8] Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

[9] Tačiau pačioje direktyvoje (kitaip nei, pavyzdžiui, pasinaudojimo teise į PVM atskaitą procedūroje – žr. direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą) nėra išsamių nuostatų dėl įrodymų, kuriuos turi pateikti apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti teise būti atleistas nuo mokesčio.

[10] Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

[11] Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą <...>. 7 punkte nurodyta, kad Čekijos Respublikoje ši apyvarta yra 35 000 EUR. Panašios išimtys kitoms valstybėms narėms su numatytais įvairiais limitais nurodytos Direktyvos 2006/112/EB 284–286 straipsniuose.

[12] Atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnyje nurodytą galimybę, Čekijos teisėje – *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 235/2004, toliau – PVM įstatymas) 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad apmokestinamasis asmuo tampa PVM mokėtoju, jeigu jo ne daugiau kaip dvylikos kalendorinių mėnesių iš eilės apyvarta viršija 1 000 000 CZK, išskyrus asmenį, kuris vykdo tik neapmokestinamus sandorius be teisės į mokesčio atskaitą.

[13] Pasinaudojimo teise į atleidimą nuo mokesčio materialinė sąlyga yra prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę. Teisė į atleidimą nuo mokesčio atsiranda, kai tenkinamos PVM įstatymo 64 straipsnyje, kurio redakcija galiojo šioje byloje

nagrinėjamu laikotarpiu, nustatytos sąlygos. Pagrindinis principas – atleidimas nuo mokesčio su teise į atskaitą taikomas, kai apmokestinamasis asmuo vykdo prekių tiekimą į kitą valstybę narę asmeniui, kuris yra užregistruotas kaip mokesčių mokėtojas kitoje valstybėje narėje, jeigu tas prekes iš šalies teritorijos siunčia arba gabena apmokestinamasis asmuo, pirkėjas arba įgaliotas trečiasis asmuo. Išimtį sudaro prekės tiekimas asmeniui, kuriam prekių įsigijimas kitoje šalyje nėra apmokestinamas.

[14] PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies e punkte nurodyta, kad įvykdytas sandoris – tai apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, įvykdytas prekių pristatymas arba paslaugos suteikimas už atlygį. PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies f punkte numatyta, kad asmuo, užregistruotas kaip mokesčių mokėtojas – tai asmuo, kuriam suteiktas pridėtinės vertės mokesčio, taikomo valstybių narių tarpusavio apyvartai, mokėtojo identifikavimo numeris.

[15] PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalyje prekių tiekimas apibrėžiamas kaip teisės disponuoti preke kaip savininkas perdavimas. Šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad šiame įstatyme prekės tiekimu į kitą valstybę narę laikomas į kitą valstybę narę faktiškai išsiųstų arba nugabentų prekių tiekimas.

[16] *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Apmokestinimo procedūros įstatymo Nr. 280/2009) 92 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo įrodo visas aplinkybes, kurias jis privalo nurodyti paprastoje mokesčių deklaracijoje, papildomoje mokesčių deklaracijoje arba kituose dokumentuose.

### III. Pateikto prejudicinio klausimo analizė

[17] Šioje byloje *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiajam administraciniam teismui) iškilo klausimas, ar galima atsakyti suteikti teisę į atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio už prekių tiekimą į kitą valstybę narę, jeigu prekių, dėl kurių tiekėjas nori pasinaudoti teise į atleidimą nuo mokesčio, faktinis gavėjas nežinomas.

[18] <...>

[19] Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje dėl Direktyvos 2006/112/EB 131 ir 138 straipsnių ne kartą yra pabrėžęs, kad vertindami teisę į atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio arba reikalavimus, kuriuos turi atitikti apmokestinamasis asmuo, valstybių narių mokesčių administratoriai bet kuriuo atveju turėtų taikyti teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos ir proporcingumo principus. Čekijos teisėje pareiga įrodyti, kad materialios teisinės sąlygos yra tenkinamos, tenka apmokestinamajam asmeniui. Tokias pat išvadas galima daryti ir iš vyraujančios Teisingumo Teismo jurisprudencijos. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje įrodinėjimo pareiga keičiama tik tiek, kad mokesčių administratoriams ir valstybėms narėms draudžiama reikalauti, kad apmokestinamieji asmenys tenkintų tolesnes sąlygas, kurios neatitinka Direktyvoje 2006/112/EB nustatytų tikslų. O kai kaltinama sukčiavus mokesčių

sirtyje, įrodinėjimo pareiga apgręžiama ir dalyvavimą sukčiaujant turi įrodyti mokesčių administratorius.

[20] Nors direktyvoje nėra išsamių nuostatų dėl įrodymų, kuriuos turi pateikti apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti teise būti atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio, Teisingumo Teismas konkrečiais atvejais yra nusprendęs, kad importuotojas, norėdamas būti atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio, turi įrodyti, kad atitinkamos prekės eksportavimo metu buvo skirtos išsiųsti ar išgabenti į kitą valstybę narę ir kad vykdant vėlesnį tiekimą Bendrijos viduje atitinkamos prekės buvo išsiųstos arba išgabentos; tačiau jis neturi įrodyti, kad jos buvo išsiųstos konkrečiu pirkėjo adresu. Tai įrodyti gali išgabenimo prekių išgabenimo iš eksporto valstybėje narėje esančio apmokestinamų prekių sandėlio į kitoje valstybėje narėje esantį apmokestinamų prekių sandėlių dokumentai.

[21] Dėl teisės į PVM atskaitą pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 ir 178 straipsnius įrodinėjimo Teisingumo Teismas neseniai priimtame 2021 m. gruodžio 9 d. sprendime byloje C-154/20, *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989, į išplėstinės sudėties *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiojo administracinio teismo) pateiktą prejudicinį klausimą atsakė taip: „2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos aiškintina taip, kad turi būti atsisakyta suteikti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą ir mokesčių administratorius neturi įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM srityje arba kad žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo jis remiasi, siekdamas pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su tokiu sukčiavimu, kai, nenustačius tikrojo atitinkamų prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo, šis apmokestinamasis asmuo nepateikia įrodymų, kad tas tiekėjas ar teikėjas turėjo apmokestinamojo asmens statusą, jei, atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir nepaisant šio apmokestinamojo asmens pateiktos informacijos, nepakanka reikiamų duomenų patikrinti, ar tikrasis tiekėjas arba teikėjas turėjo minėtą statusą“.

[22] Taigi Teisingumo Teismas patvirtino, kad viena iš materialių sąlygų pasinaudoti teise į PVM atskaitą – prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas turi turėti apmokestinamojo asmens (Čekijos Respublikos atveju – PVM mokėtojo) statusą. Tačiau jis numatė galimybę, kad tam tikromis aplinkybėmis tas tiekėjas neprivalo būti vienareikšmiškai identifikuotas, jeigu faktinės aplinkybės aiškiai rodo, kad jis būtinai turėjo PVM mokėtojo statusą. Įrodinėjimo pareiga šiuo atžvilgiu tenka asmeniui, norinčiam pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Išimtį sudaro situacija, kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, leidžiančius patikrinti, ar tenkinama materialioji pasinaudojimo teise į PVM atskaitą sąlyga.

[23] Taigi remiantis minėtame sprendime padarytomis Teisingumo Teismo išvadomis, apmokestinimo procedūroje nebūtina įrodyti, kad apmokestinamą sandorį atliko konkretus tiekėjas, turintis PVM mokėtojo statusą. Vadinas, numatyta, kad teisės į PVM atskaitą atsiradimo materialios sąlygos gali būti tenkinamos ir nenustačius tiekėjo tapatybės, jeigu mokesčių administratorius,

atsižvelgdamas į faktines aplinkybes, turi reikiamų duomenų patikrinti, ar faktinis tiekėjas turėjo PVM mokėtojo statusą.

[24] Šioje byloje nustatyta faktinė padėtis rodo, kad ieškovė nugabeno rapsų aliejų į kitą valstybę narę neįrodydama, kad jį pristatė deklaruotiems gavėjams (*OOV-Družstvo Malinovo, družstvo* ir bendrovei BICOTEC LIMITED). Tačiau ši prekė buvo pristatyta konkrečiais adresais, esančiais kitoje ES valstybėje narėje, kur jos gavimą patvirtino kiti subjektai. Tarptautiniame važtaraštyje Nr. 1988977 prekės, kurios deklaruotas gavėjas buvo subjektas *OOV-Družstvo Malinovo, družstvo*, pristatymą antspaudu ir parašu patvirtino bendrovė RPA. Atitinkamuose tarptautiniuose važtaraščiuose ir svėrimo kvituose prekių, kurių deklaruota gavėja buvo bendrovė BICOTEC LIMITED, pristatymą antspaudu ir parašu patvirtino subjektai *Skład Wrocław* (Vroclavo sandėlis), ul. Swojczycka 32, PL-51-501 Wrocław (Vroclavas) (dar vadinamas „Magazyn-Wrocław“) ir bendrovė *Wratislavia-Biodiesel*. Pateiktuose kai kurių aptariamų prekių svėrimo kvituose prekių savininke nurodyta bendrovė WRATISLAVIA-BIO, o šiuos kvitus antspaudu ir parašu patvirtino bendrovė *Wratislavia-Biodiesel*.

[25] Be to, reikia pabrėžti, kad ginčijamas buvo ne rapsų aliejaus gabenimas iš Čekijos Respublikos į Lenkiją ir vėlesnis jo iškrovimas iš vežėjo cisternų pas kitus gavėjus, kurių ieškovė mokesčių deklaracijose nenurodė, o mokesčių administratorius jai nesiteikė teisės būti atleistas nuo mokesčio tik todėl, kad ji neįrodė, jog prekės buvo pristatytos deklaruotiems gavėjams. Be to, rapsų aliejus į paskirties vietas buvo pristatytas didesniais nei keliasdešimt tonų kiekiais, t. y. jų vertė buvo keliasdešimt tūkstančių EUR. Todėl sunku įsivaizduoti, kad aptariamų prekių faktiniai gavėjai nebuvo PVM mokėtojai.

[26] Todėl iškilo klausimas, ar Sprendime *Kemwater ProChemie* suformuluotos išvados gali būti taikomos ir dabar nagrinėjamoje byloje ir ar apmokestinamasis asmuo, įrodinėdamas, kad materialios sąlygos pasinaudoti teise į atleidimą nuo PVM už prekių tiekimą į kitą valstybę narę yra tenkinamos, turi įrodyti ir tai, kad prekės priėmė konkretus (jo deklaruotas) gavėjas, turintis apmokestinamojo asmens statusą, ar pakanka, kad bylos faktinės aplinkybės rodytų, jog prekes kitoje valstybėje narėje priėmė kitas faktinis gavėjas, kuris turėjo apmokestinamojo asmens statusą (arba faktinės aplinkybės rodo, kad jis turėjo tokį statusą turėti).

[27] *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiajam administraciniam teismui) yra žinomos išvados, suformuluotos Teisingumo Teismo 2019 m. spalio 17 d. sprendime byloje C-653/18, *Unitel sp. z o.o.*, EU:C:2019:876, pagal kurias negalima suteikti teisės į neapmokestinimą PVM, jeigu nenustačius tikrojo prekes įsigyjiančio asmens negalima įrodyti, kad sandoris laikytinas prekių tiekimu už Europos Sąjungos ribų. Pirma, minėtame sprendime kalbama apie atskirą situaciją, kai prekės tiekiamos už ES ribų, ir, antra, jame neatsakoma į klausimą, ar tai taikoma ir tuomet, kai faktinės aplinkybės byloje įtikinamai rodo, kad nors prekes priėmė ne mokestinuose dokumentuose nurodytas asmuo, jas paskirties vietoje priėmė kitas faktinis gavėjas, kuris turėjo (arba turėjo turėti)

apmokestinamojo asmens statusą. Kitaip tariant, ginčytina yra tai, ar tokiu atveju galima laikytis požiūrio, atitinkančio tam tikrą ankstesnės Teisingumo Teismo praktikos pokytį, išreikštą Sprendime *Kemwater ProChemie*. *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiojo administracinio teismo) nuomone, į kitą valstybę narę pristatytų prekių neapmokestinimo klausimą iš dalies galima prilyginti teisės į priskaičiuoto mokesčio atskaitą problematikai, kadangi abiem atvejais esminė materialinė sąlyga yra konkretaus sandorio šalis, turinti apmokestinamojo asmens statusą (teisės į atskaitą atveju tai yra konkretaus apmokestinamojo sandorio tiekėjas, o prekių tiekimo į kitą valstybę narę neapmokestinimo atveju – prekių gavėjas kitoje valstybėje narėje).

[28] *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nurodė, kad Sprendime *Kemwater ProChemie* pateiktas išvadas būtina taikyti ir vertinant teisę į prekių tiekimo į kitą valstybę narę neapmokestinimą jau 2022 m. vasario 4 d. Sprendime Nr. 4 Afs 115/2021–45, kuriame nusprendė, kad vertinant apmokestinamojo asmens teisę būti atleistam nuo PVM už prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę negalima atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui tokią teisę, jeigu faktinės aplinkybės byloje rodo, kad jis tikrai pristatė prekę į kitą ES valstybę narę, nors ir neįrodė, kad ją pristatė deklaruotiems gavėjams. <...> [Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas] nuomone, atsisakymas suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atleidimą nuo PVM už prekių tiekimą į kitą valstybę narę, kai jis įrodo, kad tas prekes pristatė kitam faktiniam gavėjui, prieštarautų mokesčio neutralumo principui. Tačiau tokiu atveju reikia patikrinti, ar faktinės bylos aplinkybės ir mokesčių administratoriaus turima arba apmokestinamojo asmens pateikta informacija rodo, kad apmokestinamojo asmens prekių faktiniai gavėjai turėjo PVM mokėtojų statusą.

[29] Kita vertus, 2022 m. gegužės 25 d. Sprendime Nr. 10 Afs 374/2020–59 *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė, kad Teisingumo Teismo išvados, suformuluotos Sprendime *Kemwater ProChemie*, naudojimuisi teise į atleidimą nuo PVM už prekių tiekimą į kitą valstybę narę netaikytinos. Minėtame sprendime <...> [*Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas)] nurodė, kad tokiu atveju „lieka galioti nuostata, kad tiekėjas privalo įrodyti, jog jo prekių gavėjas užsienyje yra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“ (2012 m. rugsėjo 27 d. Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-587/10, *VSTRI*). Šią Teisingumo Teismo jurisprudenciją patvirtina ir naujaisi NSS (Aukščiausiojo administracinio teismo) sprendimai – 2022 m. vasario 10 d. Sprendimas Nr. 9 Afs 274/2020–61, *molton* ir 2022 m. vasario 24 d. Sprendimas Nr. 1 Afs 238/2020–59, *Steris*, pagal kuriuos tiekėjas iš Čekijos privalo nurodyti, kuris užsienio subjektas buvo faktinis prekių gavėjas“.

[30] Taigi pateikto ginčytino teisinio klausimo sudėtingumą ir būtinybę jį išspręsti Teisingumo Teisme liudija ir minėtas prieštaravimas *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiojo administracinio teismo) praktikoje.

<...>