

Byla C-285/09

Baudžiamoji byla

prieš

R.

(*Bundesgerichtshof* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28c straipsnio A dalies a punktas – Sukčiavimas PVM srityje – Atsisakymas taikyti atleidimą nuo PVM tiekiant prekes Bendrijos viduje – Pardavėjo aktyvus dalyvavimas sukčiaujant – Valstybių narių kompetencija kovojant su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo

(*Tarybos direktyvos 77/388 28c straipsnio A dalis*)

Kai prekės iš tikrųjų buvo tiekiamos Bendrijos viduje, tačiau tiekdamas tiekėjas nuslėpė tikrojo gijėjo tapatybę, kad šis galėtų išvengti pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo, valstybės narė, iš kurios prekės tiekiamos Bendrijos viduje, gali atsisakyti šiam sandoriui taikyti atleidimą nuo mokesčio remdamasi Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65/EB, 28c straipsnio A dalies pirma sakinio dalimi jai suteiktais galiojimais.

Šiuo atžvilgiu klaidingas skaitis faktas ar klaidinga deklaracija pateikimas bei visos kitos su rodymais susijusios manipuliacijos gali sutrukdyti teisingai surinkti mokestį ir taip pakenkti sklandžiam bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos veikimui. Tokie veiksmai gauna dar sunkesnio pažeidimo požymį, kai padaromi taikant pereinamojo laikotarpio priemones dėl Bendrijos viduje atliekamų kelių operacijų apmokestinimo, kurių veikimas siejamas su apmokestinamųjų asmenų pateiktais rodymais. Todėl Sąjungos teisė nedraudžia valstybės narės neteisingo skaitis faktas išrašymų laikyti sukčiavimu mokesčių srityje ir tokiu atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčio.

Vis dėlto, kalbant apie ypatingus atvejus, kai yra rimtas prielaidas manyti, jog nagrinjamu atveju patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo už šį sigijimą Bendrijos viduje, nepaisant tarpusavio pagalbos ir administracinio bendradarbiavimo tarp atitinkamų valstybių narių mokesčių institucijų, valstybės narė, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabenamos, iš principo privalo netaikyti atleidimo nuo mokesčio prekių tiekėjui ir priversti šį sumokėti mokestį *a posteriori*, siekiant užkirsti kelią tam, kad būtų išvengta atitinkamo sandorio bet kokio apmokestinimo. Pagal pagrindinį bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant pridėtinės vertės mokestį, kurio našta tiesiogiai tenka vairių kainų sudarančių elementų naudoms.

(žr. 48–49, 52, 55 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 7 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 28c straipsnio A dalies a punktas – Suk?iavimas PVM srityje – Atsisakymas taikyti atleidim? nuo PVM tiekiant prekes Bendrijos viduje – Pardav?jo aktyvus dalyvavimas suk?iaujant – Valstybi? nari? kompetencija kovojant su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu“

Byloje C?285/09

d?l *Bundesgerichtshof* (Vokietija) 2009 m. liepos 7 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 24 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? baudžiamojoje byloje prieš

R.,

dalyvaujant:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kur? sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegij? pirmininkai A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.?C. Bonichot, ir A. Arabadjiev, teis?jai E. Juhász, G. Arestis, U. L?hmus (praneš?jas), T. von Danwitz ir C. Toader,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

pos?džio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. geguž?s 5 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- R., atstovaujamo *Rechtsanwälte* A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz ir K.?F. Zapf,
- *Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof*, atstovaujamo M. Harms ir K. Lohse,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Airijos, atstovaujamos D. O’Hagan, padedamo baristerio B. Doherty,

- Graikijos vyriausybė, atstovaujamos G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou ir V. Karra,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2010 m. birželio 29 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 338; toliau – Šeštoji direktyva), 28c straipsnio A dalies a punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant baudžiamąjį bylą, pradėtą prieš R. dėl sukčiavimo, kuriuo jis kaltinamas, pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) rinkimo srityje.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, bei prekių importas.

4 Šeštojoje direktyvoje yra XVIa dalis „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“, kuri apima 28a–28n straipsnius ir kuri Šeštoji direktyva traukta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160).

5 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmojoje pastraipoje numatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

a) prekių sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.

<...>“

6 Teisė Bendrijos viduje tiekiamų prekių atleidimui nuo mokesčio numatyta Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje, kurioje nustatyta:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą [paprastai] toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui [galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui], atleidžia nuo mokesčio:

a) prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes siųsijančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekių pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.“

Nacionalinės teisės aktai

7 Pagal 1977 m. Mokesčių kodekso (*Abgabenordnung*, 1977, BGBl. 1976 I, p. 613, ir 1977 I, p. 269) 370 straipsnio 1 dalis:

„1. Kiekvienas asmuo, kuris

1) mokesčių administratoriui <...> pateikia deklaracijas su neteisinga arba neišsamia informacija apie apmokestinimui reikšmingas faktines aplinkybes

<...>

ir taip darydamas sumažina savo mokesčių naštą arba nepagrįstai sau ar tretiesiems asmenims įgyja teisę į mokesčių lengvatas, atsako pagal baudžiamąjį teisę. Tokiam asmeniui gali būti paskirtas laisvės atėmimas iki penkerių metų arba bauda.“

8 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, 1977 m. Mokesčių kodekso 370 straipsnyje numatyta atsakomybė yra nukreipiamoji, nes jame nenurodyti visi baudžiamosios veikos sudedamieji elementai. Ji papildomas materialinės mokesčių teisės nuostatomis, apibrėžiančiomis apmokestinimui svarbias aplinkybes ir prievolės sumokėti mokesčių atsiradimo sąlygas. Todėl prievolės mokėti mokesčių atsiradimas yra sąlyga, kad būtų galima bausti už sukčiavimą.

9 Pagal 1999 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalis apmokestinamojo asmens vykdomam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui už atlygą valstybės viduje iš esmės taikomas Vokietijos PVM.

10 Pagal *UStG* 4 straipsnio 1 dalies b punktą, kuriuo perkeliama Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punktas, prekių tiekimas Bendrijos viduje, priskiriamas prie sandorių, kuriems taikomas šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas, atleidžiamas nuo PVM.

11 *UStG* 6a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekės tiekiamos Bendrijos viduje [4 straipsnio 1 dalies b punktas], kai tiekimas atitinka šias sąlygas:

1) verslininkas ar siųsijantis asmuo tiekiamą prekę gabeno ar siuntė kitą Bendrijos teritorijos dalį;

2) siųsijantis asmuo yra:

- a) verslininkas, kuris ?sigijo tiekiam? prek? savo verslui;
- b) juridinis asmuo, kuris n?ra verslininkas arba kuris tiekiam? prek? ?sigijo ne savo verslui; arba
- c) bet kuris kitas tiekiam? nauj? transporto priemon? ?sigyjantis asmuo;

ir

3) ?gij?jo ?sigyjamai tiekiamai prekei taikomi kitos valstyb?s nar?s teis?s aktai d?l apyvartos mokes?io.

<...>“

12 Remiantis *UStG* 6a straipsnio 3 dalimi, verslininkas turi ?rodyti, kad tenkinamos to paties straipsnio 1 ir 2 dalyse išd?stytos s?lygos. *Bundesrat* pritarus, finans? federalinis ministras taisykl?se gali nustatyti b?d?, kuriuo verslininkas turi tai ?rodyti.

13 Pagal *UStG* 18a straipsnio 1 dal? verslininkas rezidentas, vykds nuo mokes?io atleist? tiekim? Bendrijos viduje, turi *Bundeszentralamt für Steuern* (federalinis mokes?i? administratorius) pateikti deklaracij?, kurioje, be kita ko, b?t? nurodytas ?gij?jo PVM mok?tojo kodas. Remiantis šia deklaracija kontroliuojama prekyba prek?mis Bendrijos viduje ?registruojant duomenis ir prireikus juos perduodant nacionaliniams mokes?i? administratoriams pagal bendr? valstybi? nari? informacijos main? sistem? PVM srityje.

14 Pagal *UStG* 18b straipsn? verslininkas mokes?i? administratoriui turi deklaruoti Bendrijos viduje patiekt? prek? apmokestinam?j? vert?. Remiantis *UStG* 10 straipsnio 1 dalies antru sakiniu, tiekimo Bendrijos viduje apmokestinamoji vert? paprastai yra neto suma, kuri? tiekiam? prek? gav?jas sumoka verslininkui. Pateikdamas *UStG* 18b straipsnyje numatyt? deklaracij?, verslininkas praneša mokes?i? administratoriui, kad atliktas tiekimas yra atleistas nuo mokes?io pagal *UStG* 4 straipsnio 1 punkto b papunkt? ir 6a straipsn?, tod?l verslininkas neprivalo mok?ti PVM už š? tiekim?.

15 Verslininkui tenkan?ios ?rodin?jimo prievol?s detalizuojamos 1999 m. Nutarime d?l apyvartos mokes?io taikymo (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*, 1999, BGBl. 1999 I, p. 1308, toliau – *UStDV*).

16 Kaip numatyta *UStDV* 17a straipsnyje, pateikdamas tinkamus pagrindžiamuosius dokumentus verslininkas turi vis? pirma ?rodyti, jog tiekiamą prek? buvo išgabenta ar išsi?sta ? kit? S?jungos teritorijos dal? (dokumentinis ?rodymas). Antra, pagal *UStDV* 17c straipsn? tvarkydamas savo apskait? verslininkas privalo ?rodyti, kad laikytasi atleidimo nuo mokes?io s?lyg?, ir nurodyti ?gij?jo PVM mok?tojo kod? (su apskaita susij?s ?rodymas).

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

17 Portugalijos pilietis R. buvo liukso transporto priemon?mis prekiavusios Vokietijos bendrov?s vadovas. Iš nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? išd?styt? faktini? aplinkybi? matyti, kad nuo 2001 m. ši bendrov? parduodavo daugiau nei 500 transporto priemoni? per metus. Dauguma pirk?j? buvo Portugalijoje ?steigti prekiautojai transporto priemon?mis.

18 Nuo 2002 m. R. ?vykd? daug manipuliacij?, nusl?pdamas tikr?j? transporto priemoni? pirk?j? tapatyb?, kad Portugalijos Respublikos teritorijoje ?steigti platintojai gal?t? suk?iauti PVM šioje valstyb?je nar?je. Tai leido jam parduoti transporto priemones už pelningesn? kain? ir taip

gauti daugiau pajam?.

19 Šios machinacijos buvo tai, kad vykdant jo bendrovės apskaitą buvo išrašomos fiktyvios sąskaitos faktūros fiktyvių pirkėjų, kaip tiekiamų prekių gavėjų, vardu. Ant kiekvienos iš šių sąskaitų faktūrų buvo nurodytas tariamo pirkėjo komercinis pavadinimas, PVM mokėjo kodas, transporto priemonės, kuri iš tikrųjų buvo patiekta kitam įgijėjui, pavadinimas, pirkimo kaina bei nuoroda: „pagal UStG 6a straipsnį atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje“, o tai leido manyti, jog PVM bus sumokėtas Portugalijoje. Šie fiktyvūs įgijėjai buvo realiai Portugalijoje įsteigtos įmonės. Kai kurios iš jų žinojo, kam naudojamas jų komercinis pavadinimas, tačiau kai kurios jų visiškai nieko apie tai nieko nežinojo.

20 Savo ruožtu tikrieji atitinkamų transporto priemonių pirkėjai perparduodavo jas galutiniams privatiems pirkėjams Portugalijoje, nedeklaruodami Portugalijos mokesčių administratoriui apie ankstesnį įsigijimą Bendrijos viduje ir nemokėdami už šį įsigijimą mokėtino PVM. Tikrieji sutartiniai santykiai buvo slepiami imantis ir kitų priemonių. Kai tiekimo diena buvo žinomi galutiniai įgijėjai, R. pirmiausia parengdavo CMR važtaraštą šio asmens vardu. Tada jis išrašydavo naujų fiktyvių sąskaitų faktūrų, ant kurios galutinis pirkėjas būdavo nurodytas kaip gavėjas ir sąmoningai pateikta neteisinga nuoroda „pelno maržos apmokestinimo tvarka pagal UStG 25a straipsnį“, taikoma naudotoms transporto priemonėms.

21 Tokiu būdu 2002 ir 2003 metais bendrovė, kuriai vadovavo R., pardavė ir patiekė daugiau nei 1 100 transporto priemonių maždaug už 19 milijonų eurų. Mokesčių deklaracijose už šiuos dvejus metus R. šiuos sandorius vurdijo kaip nuo mokesčio atleistą prekių tiekimą Bendrijos viduje ir *Bundeszentralamt für Steuern* pateiktose „glaustose“ deklaracijose kaip kontrahentus nurodė fiktyvius pirkėjus tam, kad Portugalijoje nebūtų galima nustatyti tikrųjų pirkėjų pagal Sąjungos lygmeniu veikiančių informacijos pasikeitimo mokesčių srityje sistemų.

22 R. buvo iškelta baudžiamoji byla, todėl 2008 m. sausio 30 d. jis buvo prevenciškai sulaikytas. 2008 m. rugsėjo 17 d. sprendimu *Landgericht Mannheim* (Manheimo federalinės žemės teismas) nuteisė R. bendra trejų metų laisvės atėmimo bausme už du sukčiavimo mokesčių srityje atvejus, per kuriuos jis nuslėpė daugiau nei vieną milijonų eurų PVM 2002 metais ir daugiau nei 1,5 milijonų eurų 2003 metais. Šio teismo nuomone, Portugalijai vykdyti nuslėpti tiekimai nėra tiekimas Bendrijos viduje Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmos pastraipos prasme. Tyčiniis piktnaudžiavimas Sąjungos teisės normomis pateisina, jog Vokietijoje būtų neleidžiama taikyti atleidimo nuo mokesčio. Todėl, nevykdęs savo prievolės už tokį tiekimą surinkti Vokietijoje taikomą PVM, jis pervesti Vokietijos mokesčių administratoriui ir nurodyti jų metinėse mokesčių deklaracijose, R. sukčiavo mokesčių srityje.

23 R. pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme. Pasak R., *Landgericht Mannheim* neteisingai kvalifikavo apariamus sandorius, nes tai buvo atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje dėl to, kad transporto priemonės iš tikrųjų buvo tiekiamos Portugalijoje esantioms įmonėms įgijėjoms. Vokietijos pajamoms iš PVM bet kuriuo atveju nebuvo grąsmės, nes PVM buvo mokėtinas paskirties valstybėje narėje, t. y. Portugalijos Respublikoje. Nesvarbu, kad minėtas mokestis pastarojoje valstybėje nebuvo sumokėtas.

24 Savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Bundesgerichtshof* (Federalinis teisingumo teismas) mano, jog Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad su sandoriu paprastai susijusios mokesčių lengvatos turi būti netaikomos vienai šaliai, kuri vykdo tokius sandorius siekdama sukaupti mokesčių srityje, jei apmokestinamasis asmuo žino apie piktnaudžiavimą ar sukauptimą ir jame dalyvauja. Tai išplaukia, pirma, iš draudimo piktnaudžiauti, kuris numatytas Sąjungos teisėje ir kuris taikomas ir PVM srityje, ir, antra, iš šios nuostatos struktūros, prasmės ir Šeštosios direktyvos tikslų.

25 Minutasis teismas pažymi, jog jam niekad nekilo abejonų dėl Šeštosios direktyvos aiškinimo, nes yra pakankamai aiški Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika ir Teisingumo Teismas dviejose analogiškose bylose neleido taikyti atleidimo nuo mokesčių tikimui Bendrijose viduje.

26 Tačiau iš bylos medžiagos matyti, jog tuo pat metu dėl to paties faktinio aplinkybių pradetoje mokesčių byloje, susijusioje su R., 2009 m. kovo 11 d. nutartyje *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo mokesčių teismas) nepritarė *Bundesgerichtshof* aiškinimui, kiek tai susiję su atsisakymu taikyti atleidimą nuo mokesčių, ir sustabdė R. adresuotą pranešimą apie mokėtą PVM vykdymą. Minuto *Finanzgericht* teigimu, Bendrijos teisėje tvirtintas draudimas piktnaudžiauti netaikomas, nes ginčijamos ūkinės operacijos paaiškinamos kitais veiksniais, o ne noru gauti mokesčių lengvatas. Be to, *Bundesgerichtshof* požiūris prieštarauja PVM neutralumo ir teritorialumo principams.

27 Atsižvelgdamas į tai, kad Vokietijos teismų vertinimai skiriasi, *Bundesgerichtshof* mano, kad būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nes R. gali išvengti baudžiamosios atsakomybės, jei atitinkamos ūkinės operacijos būtų kvalifikuojamos kaip prekės tiekimas Bendrijos viduje, kuriam taikomas Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje numatytas atleidimas nuo mokesčių. Tokiu atveju už ūkio subjekto iš Vokietijos dalyvavimą sukauptime mokesčių srityje Portugalijoje negalėtų būti baudžiama remiantis Vokietijos mokesčiųmis baudžiamosios teisės nuostatomis, nes neužtikrinamas abipusiškumas baudžiamojo persekiojimo srityje. Klaidingas ūkio nurodymas deklaracijose yra ne baudžiamasis nusižengimas, o paprastas administracinis teisės pažeidimas, už kurį gali būti skiriama bauda iki 5 000 eurų.

28 Šiomis aplinkybomis *Bundesgerichtshof* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad turi būti netaikomas atleidimas nuo PVM už prekės tiekimą šios nuostatos prasme, kuris realiai buvo vykdytas, tačiau dėl kurio, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, buvo nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, pardavėjas:

a) žinojo, kad tiekdamas prekes jis dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukauptimu PVM srityje, arba

b) žinojo, kad sukauptimas PVM srityje yra netaikomas, nes šis ar tretieji asmenys galėtų vykdyti sukauptimą PVM srityje?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl priimtinumų

29 R. ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą remdamasis dviem pagrindais. Pirma, jis teigia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klaidingai išdėstė

pagrindinis bylos faktines aplinkybes, nes manoma, kad naudotos transporto priemonės buvo parduotos „fiktyvioms kompanijoms“ arba „missing traders“, nors jos iš tikrųjų buvo patiektos realiems ūkio subjektams, ir šie tiekimo atvejai buvo pelningi sandoriai bei atitiko rinkos sąlygas. Prejudicinis klausimas visiškai nesusijęs su minėtos bylos faktinėmis aplinkybėmis bei dalyku ir nėra objektyviai būtinas jai išspręsti, todėl jis nepriimtinas.

30 Antra, R. mano, kad pateiktas klausimas yra hipotetinis, nes direktyva negali turėti tiesioginio poveikio baudžiamosios teisės srityje. Šiuo klausimu jis remiasi 1987 m. spalio 8 d. Sprendimu *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, Rink. p. 3969), 1996 m. gruodžio 12 d. Sprendimu X (C-74/95 ir C-129/95, Rink. p. I-6609, 23 punktas) ir 2005 m. gegužės 3 d. Sprendimu *Berlusconi ir kt.* (C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, Rink. p. I-3565, 73 punktas ir paskesni). Anot jo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo siūlomą Šeštosios direktyvos aiškinimą neišplaukia iš atitinkamam galiojančios Vokietijos teisės nuostatų. Jo teigimu, Vokietijos konstitucijoje teisyje, ypač teisyumo principu baudžiamosios teisės srityje, būtų nustatomos šeštųjų direktyvų atitinkamam aiškinimo ribos, jeigu toks aiškinimas lemtų nuteisimą pagrindiniame byloje.

31 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad per procedūrą pagal SESV 267 straipsnį tik būtų nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos ypatumus, turi įvertinti ir prejudicinio sprendimo būtinumą savo sprendimui priimti, ir Teisingumo Teismui pateikiamą klausimų svarbą. Todėl Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu ir (arba) galiojimu (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 59 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 37 punktą ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimo *Schmelz*, C-97/09, Rink. p. I-0000, 28 punktą).

32 Be to, Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą pateikti prejudicinį klausimą tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinis bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į pateiktus klausimus. (žr. 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 25 punktą; 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Alassini ir kt.*, C-317/08–C-320/08, Rink. p. I-0000, 26 punktą ir minėto Sprendimo *Schmelz* 29 punktą).

33 Tačiau taip nėra šioje byloje. Nacionalinis teismas pateikė Teisingumo Teismui faktinę ir teisinę informaciją, akivaizdžiai susijusią su pagrindinis bylos dalyku, bei nurodė priežastis, dėl kurių jis mano, jog Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto aiškinimas yra būtinas sprendimui priimti.

34 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia laikyti priimtiniu.

Dėl esmės

35 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punktas reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kai prekė iš tikrųjų buvo patiekta į kitą valstybę narę, bet tiekdamas tiekėjas nuslėpė tikrojo šaltinio tapatybę, kad šis šaltinis galėtų išvengti už atitinkamą šaltinį Bendrijos viduje mokėtino PVM mokėjimo, tokiam tiekimui Bendrijos viduje reikia netaikyti atleidimo nuo šio mokesčio.

36 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia visų pirma priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas

(žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, Rink. p. I?5337, 76 punkt? bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 71 punkt?).

37 Bendrijos viduje tiekiamos prek?s yra atleistos nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip?. Ši nuostata priskiriama prie šios direktyvos XVIa antraštin?je dalyje numatyt? pereinamojo laikotarpio priemoni? d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo, kuri? tikslas – perleisti mokes?ines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai vartojamos (naudojamos) patiektos prek?s (žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. sprendim? *Teleos ir kt.*, C?409/04, Rink. p. I?7797, 36 punkt?; *Collée*, C?146/05, Rink. p. I?7861, 22 punkt?; *Twoh International*, C?184/05, Rink. p. I?7897, 22 punkt? ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C?536/08 ir C?539/08, Rink. p. I?0000, 30 punkt?).

38 Šiuo klausimu pažym?tina, kad min?tomis pereinamojo laikotarpio priemon?mis ?tvirtintam mechanizmui b?dinga, pirma, kad valstyb? nar?, iš kurios prek?s išsiun?iamos arba išgabenos, taiko atleidim? nuo mokes?io preki? tiekimui, kai jos išsiun?iamos ar išgabenos Bendrijos viduje, kartu su teise ? šioje valstyb?je nar?je sumok?to pirkimo PVM atskait?, ir, antra, kad valstyb? nar?, ? kuri? prek?s pristatomos, apmokestina Bendrijos viduje ?sigytas prekes. Šis mechanizmas užtikrina aišk? atitinkam? valstybi? nari? mokes?ini? gali? atskirim? (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C?245/04, Rink. p. I?3227, 30 ir 40 punktus).

39 Kaip ir kitos s?vokos, kuriomis apibr?žiami apmokestinamieji sandoriai pagal Šešt?j? direktyv? (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, Rink. p. I?483, 44 punkt? ir min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 41 punkt?), tiekimo Bendrijos viduje ir ?sigijimo Bendrijos viduje s?vokos yra objektyvaus pob?džio ir taikomos neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus bei rezultatus (min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 38 punktas).

40 Konkre?iai kalbant apie preki? tiekim? Bendrijos viduje, iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmos pastraipos matyti, kad ? ši? s?voka patenka ir pagal s?lygas, kurias valstyb?s nar?s nustato siekdamos užtikrinti teising? ir paprast? toliau nurodyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikym? bei užkirsti keli? bet kokiam galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ar piktnaudžiavimui, nuo mokes?io atleidžiamas preki? tiekimas, jei šios prek?s pardav?jo, jas ?sigyjan?io asmens ar bet kurio j? vardu išsi?stos arba išgabentos iš valstyb?s nar?s teritorijos, bet liko Bendrijos viduje, o j? pirk?jas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje nei preki? išsiuntimo ar išgabavimo valstyb?je nar?je.

41 Teisingumo Teismas ši? nuostat? aiškino taip, jog prek?s tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokes?io tik kai ?gij?jas ?gyja teis? disponuoti preke kaip savo, o tiek?jas nustato, kad ši prek? buvo išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar? ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai neb?ra valstyb?je nar?je, iš kurios ji tiekiamas (žr. min?t? Sprendimo *Teleos ir kt.* 42 punkt? bei Sprendimo *Twoh International* 23 punkt?).

42 Be to, Teisingumo Teismas pripažino, kad, panaikinus sien? kontrol? tarp valstybi? nari?, mokes?i? administratoriui sud?tinga patikrinti, ar prek?s fiziškai teb?ra, ar ne min?tos valstyb?s nar?s teritorijoje. Tod?l mokes?i? institucijos atlieka š? tikrinim? iš esm?s remdamosi apmokestinam?j? asmen? pateiktais ?rodymais ir j? deklaracijomis (min?t? sprendim? *Teleos ir kt.* 44 punkt? bei *Twoh International* 24 punkt?).

43 Ta?iau n? vienoje Šeštosios direktyvos nuostatoje konkre?iai nenumatyta, kokius ?rodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad gal?t? pasinaudoti atleidimu nuo PVM, tod?l šis

klausimas, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmos sakinio dalies, priklauso valstybių narių kompetencijai (žr. minėto Sprendimo *Collée* 24 punkt?).

44 Todėl pagal šiuos nuostatus valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos nuo mokesčių atleidžia prekių tiekimą Bendrijos viduje, siekdamas užtikrinti teisingą ir paprastą mokesčių atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui.

45 Vis dėlto, įgyvendinamos joms suteiktas galias, valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo, proporcingumo bei teisėtumo įtakos apsaugos principai (šiuo klausimu žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 48 punktų; 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, Rink. p. I-4191, 29 ir 30 punktus bei 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rink. p. I-771, 18 punktų). Konkrečiai dėl proporcingumo principo Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad pagal šį principą priemonės, kurių gali imtis valstybės narės, neturi viršyti to, kas būtina tikslams pasiekti, kad būtų užtikrintas teisingas mokesčių rinkimas ir kad būtų išvengta sukčiavimo (žr., be kita ko, 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-0000, 26 punktų).

46 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, siekdamas pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą, prekių tiekėjas turi parodyti, kad įvykdytos numatytos šios nuostatos taikymo sąlygos, įskaitant tas, kurias nustato valstybės narės, siekdamas užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Twoh International* 26 punktų).

47 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje R. remiasi savo teise į atleidimą nuo PVM tokiomis aplinkybėmis, kai tiekiamos prekės iš tikrųjų buvo išgabentos iš Vokietijos teritorijos, tačiau saskaityose fakturose ir deklaracijose, kurias jis pateikė mokesčių administratoriui kaip sandorių Bendrijos viduje rodymus, buvo tyčia padaryta faktinių klaidų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, iš tiesų R. šiose saskaityose fakturose nusiūpė tikrąją tapatybę, kad šie galėtų išvengti už Portugaliją vykdytų prekių tiekimą Bendrijos viduje tenkančio PVM mokėjimo.

48 Šiuo atžvilgiu klaidingų saskaityų ar klaidingų deklaracijų pateikimas bei visos kitos su rodymais susijusios manipuliacijos gali sutrukdyti teisingai surinkti mokestį ir taip pakenkti sklandžiam bendrosios PVM sistemos veikimui. Tokie veiksmai gauna dar sunkesnio pažeidimo požymių, kai padaromi taikant pereinamojo laikotarpio priemones dėl Bendrijos viduje atliekamų kinių operacijų apmokestinimo, kurių veikimas, kaip priminta šio sprendimo 42 punkte, siejamas su apmokestinamųjų asmenų pateiktais rodymais.

49 Todėl Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms neteisingų saskaityų faktūrų išrašymą laikyti sukčiavimu mokesčių srityje ir tokiu atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčių (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 62 punktą ir 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 30 punktų).

50 Atsisakymas taikyti atleidim? nuo mokes?io, kai nevykdoma nacionalin?je teis?je numatyta pareiga, šiuo atveju – pareiga nurodyti ?gij?j?, kuriam skirtos Bendrijos viduje patiekτος prek?s, turi atgrasom?j? poveik?, kuriuo siekiama užtikrinti min?tos pareigos veiksmingum? ir užkirti keli? bet kokiam suk?iavimui ar mokes?i? vengimui (pagal analogij? žr., kiek tai susij? su atskaitytin?s mokes?io dalies sumažinimu, min?to Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski* 28 punkt?).

51 Iš to darytina išvada, kad aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, valstyb? nar?, iš kurios prek?s tiekiamos Bendrijos viduje, gali atsisakyti taikyti atleidim? nuo mokes?io remdamasi Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirma sakinio dalimi jai suteiktais ?galiojimas ir siekdama užtikrinti teising? ir paprast? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikym? bei užkirsti keli? bet kokiam galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ar piktnaudžiavimui.

52 Vis d?lto, kalbant apie ypatingus atvejus, kai yra rimt? priežas?i? manyti, jog nagrin?jamu atveju patiekus prekes paskirties valstyb?je gali b?ti išvengta PVM sumok?jimo už š? ?sigijim? Bendrijos viduje, nepaisant tarpusavio pagalbos ir administracinio bendradarbiavimo tarp atitinkam? valstybi? nari? mokes?i? institucij?, valstyb? nar?, iš kurios prek?s išsiun?iamos arba išgabenamos, iš principo privalo netaikyti atleidimo nuo mokes?io prek? tiek?jui ir priversti š? sumok?ti mokest? *a posteriori*, siekiant užkirsti keli? tam, kad b?t? išvengta atitinkamo sandorio bet kokio apmokestinimo. Pagal pagrindin? bendrosios PVM sistemos princip? šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, kurio našta tiesiogiai tenka ?vairi? kain? sudaran?i? element? s?naudoms (žr., be kita ko, min?tos Nutarties *Transport Service* 20 ir 21 punktus; min?t? sprendim? *Optigen ir kt.* 54 punkt? bei *Collée* 22 punkt?).

53 Kiek tai susij? su proporcingumo principu, reikia pažym?ti, kad jis nedraudžia suk?iavime dalyvaujant? tiek?j? priversti *a posteriori* sumok?ti PVM už jo atlikt? tiekim? Bendrijos viduje, jei jo dalyvavimas suk?iavime yra lemiamas veiksnys, ? kur? reikia atsižvelgti nagrin?jant nacionalin?s priemon?s proporcingum?.

54 Be to, šio sprendimo 51 punkte padarytos išvados nepaneigia nei mokes?io neutralumo ar teisinio saugumo principai, nei teis?t? l?kes?i? apsaugos principas. Apmokestinamasis asmuo, ty?ia dalyvav?s suk?iavime mokes?i? srityje ir suk?i?s gr?sm? bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagr?stai remtis šiais principais.

55 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? užduot? klausim? reikia atsakyti taip: tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, kai prek?s iš tikr?j? buvo tiekiamos Bendrijos viduje, ta?iau tiekdamas tiek?jas nusl?p? tikrojo ?gij?jo tapatyb?, kad šis gal?t? išvengti PVM mok?jimo, valstyb? nar?, iš kurios prek?s tiekiamos Bendrijos viduje, gali atsisakyti šiam sandoriui taikyti atleidim? nuo mokes?io remdamasi Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirma sakinio dalimi jai suteiktais ?galiojimas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

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

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

Tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, kai prek?s iš tikr?j? buvo tiekiamos Bendrijos viduje, ta?iau tiekdamas tiek?jas nusl?p? tikrojo ?gij?jo tapatyb?, kad šis gal?t? išvengti prid?tin?s vert?s mokes?io mok?jimo, valstyb? nar?, iš

kurios prekės tiekiamos Bendrijos viduje, gali atsisakyti šiam sandoriui taikyti atleidimą nuo mokesčio remdamasi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 28c straipsnio A dalies pirma sakinio dalimi jai suteiktais galiojimais.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.