

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 klaidingų skaitų faktų ar klaidingų deklaracijų 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 požymių, kai padaromi taikant pereinamojo laikotarpio priemonės dėl Bendrijos viduje atliekamų kinių operacijų apmokestinimo, kurių veikimas siejamas su apmokestinamųjų asmenų pateiktais rodymais. Todėl Sąjungos teisė nedraudžia valstybės narės neteisingų skaitų faktų išrašymų laikyti sukčiavimu mokesčių srityje ir tokiu atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčio.

Vis dėlto, kalbant apie ypatingus atvejus, kai yra rimtų priežasčių 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 prekėms 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. Lõhmus (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, atstovaujamoms M. Lumma ir C. Blaschke,
- Airijos, atstovaujamoms D. O’Hagan, padedamo baristerio B. Doherty,

- Graikijos vyriausybės, 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 Šeštojoje direktyvoje 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 įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje įsigyja 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 pirmoje pastraipoje, kurioje nustatyta:

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

a) prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjantį asmens ar bet kurio jo 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 pateikęs teismo teigimu, 1977 m. Mokesčių kodekso 370 straipsnyje numatyta atsakomybė yra nukreipiamoji, nes jame nenurodyti visi baudžiamosios veikos sudedamieji elementai. Jis papildomas materialinės mokesčių teisės nuostatomis, apibrėžiančiomis apmokestinimui svarbias aplinkybes ir prievolės sumokėti mokestį atsiradimo sąlygas. Todėl prievolės mokėti mokestį atsiradimas yra sąlyga, kad būtų galima bausti už sukčiavimą.

9 Pagal 1999 m. Apyvartos mokesčių 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 perkeliamas 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 įsigyjantis asmuo tiekiamą prekę gabeno ar siuntė kitą Bendrijos teritorijos dalį;

2) įsigyjantis asmuo yra:

- a) verslininkas, kuris įsigijo tiekiamą prekę savo verslui;
- b) juridinis asmuo, kuris nėra verslininkas arba kuris tiekiamą prekę įsigijo ne savo verslui; arba
- c) bet kuris kitas tiekiamą naują transporto priemonę įsigyjantis asmuo;
- ir
- 3) įgyjamo įsigijamai tiekiamai prekei taikomi kitos valstybės narės teisės aktai dėl apyvartos mokesčio.

<...>“

12 Remiantis *UStG* 6a straipsnio 3 dalimi, verslininkas turi rodyti, kad tenkinamos to paties straipsnio 1 ir 2 dalyse išdėstytos sąlygos. *Bundesrat* pritarus, finansų federalinis ministras taisyklėse gali nustatyti būdą, kuriuo verslininkas turi tai rodyti.

13 Pagal *UStG* 18a straipsnio 1 dalį verslininkas rezidentas, vykdamas nuo mokesčio atleistą tiekimą Bendrijos viduje, turi *Bundeszentralamt für Steuern* (federalinis mokesčių administratorius) pateikti deklaraciją, kurioje, be kita ko, būtų nurodytas įgyjamo PVM mokėtojo kodas. Remiantis šia deklaracija kontroliuojama prekyba prekėmis Bendrijos viduje registruojant duomenis ir prireikus juos perduodant nacionaliniams mokesčių administratoriams pagal bendrą valstybių narių informacijos mainų sistemą PVM srityje.

14 Pagal *UStG* 18b straipsnį verslininkas mokesčių administratoriui turi deklaruoti Bendrijos viduje patiektą prekių apmokestinamąją vertę. Remiantis *UStG* 10 straipsnio 1 dalies antru sakiniu, tiekimo Bendrijos viduje apmokestinamoji vertė paprastai yra neto suma, kurią tiekiamą prekių gavėjas sumoka verslininkui. Pateikdamas *UStG* 18b straipsnyje numatytą deklaraciją, verslininkas praneša mokesčių administratoriui, kad atliktas tiekimas yra atleistas nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 1 punkto b papunktį ir 6a straipsnį, todėl verslininkas neprivalo mokėti PVM už šį tiekimą.

15 Verslininkui tenkančios rodinėjimo prievolės detalizuojamos 1999 m. Nutarime dėl apyvartos mokesčio taikymo (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*, 1999, BGBl. 1999 I, p. 1308, toliau – *UStDV*).

16 Kaip numatyta *UStDV* 17a straipsnyje, pateikdamas tinkamus pagrindžiamuosius dokumentus verslininkas turi visų pirma rodyti, jog tiekiama prekė buvo išgabenta ar išsiųsta į kitą Sąjungos teritorijos dalį (dokumentinis rodymas). Antra, pagal *UStDV* 17c straipsnį tvarkydamas savo apskaitą verslininkas privalo rodyti, kad laikytasi atleidimo nuo mokesčio sąlygų, ir nurodyti įgyjamo PVM mokėtojo kodą (su apskaita susijęs rodymas).

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

17 Portugalijos pilietis R. buvo liukso transporto priemonėmis prekiavusios Vokietijos bendrovės vadovas. Iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išdėstytų faktinių aplinkybių matyti, kad nuo 2001 m. ši bendrovė parduodavo daugiau nei 500 transporto priemonių per metus. Dauguma pirkėjų buvo Portugalijoje įsteigti prekiautojai transporto priemonėmis.

18 Nuo 2002 m. R. vykdė daug manipuliacijų, nusiųpdamas tikrųjų transporto priemonių pirkėjų tapatybę, kad Portugalijos Respublikos teritorijoje įsteigti platintojai galėtų sukaupti PVM šioje valstybėje narėje. Tai leido jam parduoti transporto priemones už pelningesnį kainą ir taip

gauti daugiau pajam?.

19 Šios machinacijos buvo tai, kad vykdant jo bendrov?s apskait? buvo išrašomos fiktyvios s?skaitos fakt?ros fiktyvi? pirk?j?, kaip tiekiam? prekį gav?j?, vardu. Ant kiekvienos iš ši? s?skait? fakt?r? buvo nurodytas tariamo pirk?jo komercinis pavadinimas, PVM mok?tojo kodas, transporto priemon?s, kuri iš tikr?j? buvo patiekta kitam ?gij?jui, pavadinimas, pirkimo kaina bei nuoroda: „pagal UStG 6a straipsn? atleistas nuo mokes?io tiekimas Bendrijos viduje“, o tai leido manyti, jog PVM bus sumok?tas Portugalijoje. Šie fiktyv?s ?gij?jai buvo realiai Portugalijoje ?steigtos ?mon?s. Kai kurios iš j? žinojo, kam naudojamas j? komercinis pavadinimas, ta?iau kai kurios j? visiškai nieko apie tai nieko nežinojo.

20 Savo ruožtu tikrieji atitinkam? transporto priemonių pirk?jai perparduodavo jas galutiniams privatiems pirk?jams Portugalijoje, nedeklaruodami Portugalijos mokes?i? administratoriui apie ankstesn? ?sigijim? Bendrijos viduje ir nemok?dami už š? ?sigijim? mok?tino PVM. Tikrieji sutartiniai santykiai buvo slepiami imantis ir kit? priemonių. Kai tiekimo dien? buvo žinomi galutiniai ?gij?jai, R. pirmiausia parengdavo CMR važtarašt? ši? asmen? vardu. Tada jis išrašydavo nauj? fiktyvi? s?skait? fakt?r?, ant kurios galutinis pirk?jas b?davo nurodytas kaip gav?jas ir s?moningai pateikta neteisinga nuoroda „pelno maržos apmokestinimo tvarka pagal UStG 25a straipsn?“, taikoma naudotoms transporto priemonėms.

21 Tokiu būdu 2002 ir 2003 metais bendrov?, kuriai vadovavo R., pardav? ir patiek? daugiau nei 1 100 transporto priemonių maždaug už 19 milijon? eur?. Mokes?i? deklaracijose už šiuos dvejus metus R. šiuos sandorius ?vardijo kaip nuo mokes?io atleist? preki? tiekim? Bendrijos viduje ir *Bundeszentralamt für Steuern* pateiktose „glaustose“ deklaracijose kaip kontrahentus nurod? fiktyvius pirk?jus tam, kad Portugalijoje neb?t? galima nustatyti tikr?j? pirk?j? pagal S?jungos lygmeniu veikian?i? informacijos pasikeitimo mokes?i? srityje sistem?.

22 R. buvo iškelta baudžiamoji byla, tod?l 2008 m. sausio 30 d. jis buvo prevenciškai sulaikytas. 2008 m. rugs?jo 17 d. sprendimu *Landgericht Mannheim* (Manheimo federalin?s žem?s teismas) nuteis? R. bendra trej? met? laisv?s at?mimo bausme už du suk?iavimo mokes?i? srityje atvejus, per kuriuos jis nusl?p? daugiau nei vien? milijon? eur? PVM 2002 metais ir daugiau nei 1,5 milijon? eur? 2003 metais. Šio teismo nuomone, ? Portugalij? vykdyti nusl?pti tiekimai n?ra tiekimas Bendrijos viduje Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmos pastraipos prasme. Ty?inis piktnaudžiavimas S?jungos teis?s normomis pateisina, jog Vokietijoje b?t? neleidžiama taikyti atleidimo nuo mokes?io. Tod?l, ne?vykd?s savo prievol?s už tok? tiekim? surinkti Vokietijoje taikom? PVM, j? pervesti Vokietijos mokes?i? administratoriui ir nurodyti j? metin?se mokes?i? deklaracijose, R. suk?iavo mokes?i? srityje.

23 R. pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme. Pasak R., *Landgericht Mannheim* neteisingai kvalifikavo apariamus sandorius, nes tai buvo atleistas nuo mokes?io tiekimas Bendrijos viduje d?l to, kad transporto priemon?s iš tikr?j? buvo tiekiamos Portugalijoje esan?ioms ?mon?ms ?gij?joms. Vokietijos pajamoms iš PVM bet kuriuo atveju nebuvo gr?sm?s, nes PVM buvo mok?tinas paskirties valstyb?je nar?je, t. y. Portugalijos Respublikoje. Nesvarbu, kad min?tas mokestis pastarojoje valstyb?je nebuvo sumok?tas.

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 Minutas 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 pačio 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 mokėtiną PVM vykdymą. Minuto *Finanzgericht* teigimu, Bendrijos teisėje tvirtintas draudimas piktnaudžiauti netaikomas, nes ginčijamos kinų 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 kinų 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 tokio subjekto iš Vokietijos dalyvavimą sukauptime mokesčių srityje Portugalijoje negalėtų būti baudžiama remiantis Vokietijos mokesčiųmis baudžiamosios teisės nuostatomis, nes neužtikrinamas abipusiškumas baudžiamojo persekiojimo srityje. Klaidingas ginčo nurodymas deklaracijose yra ne baudžiamasis nusižengimas, o paprastas administracinės 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 priemonė nuslopinti tikrąjį ginčą tam, kad 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 faktinės aplinkybės, nes manoma, kad naudotos transporto priemonės buvo parduotos „fiktyvioms kompanijoms“ arba „missing traders“, nors jos iš tikrųjų buvo patiektos realiems asmenims 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 būtinai 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 pateikusio teismo siūlomas Šeštosios direktyvos aiškinimas neišplaukia iš atitinkamam galiojančiai Vokietijos teisės nuostatų. Jo teigimu, Vokietijos konstituciniame teise, ypač teisėtumo 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 klausimą svarbų. 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 pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinai 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 pagrindinės 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 nagrinjamąsias pagrindiniame byloje, kai prekė iš tikrųjų buvo patiekta į kitą valstybę narę, bet tiekdamas tiekėjas nuslėpė tikrojo gavėjo tapatybę, kad šis gavėjas galėtų išvengti už atitinkamą įsigijimą 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 sukaviavimu, 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 priemonimis ?tvirtintam mechanizmui b?dinga, pirma, kad valstyb? nar?, iš kurios prek?s išsiun?iamos arba išgabėnamos, taiko atleidim? nuo mokes?io preki? tiekimui, kai jos išsiun?iamos ar išgabėnamos 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? atskyrim? (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 išgabėntos 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 išgabėnimo 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 išgabėnta ? kit? valstyb? nar? ir kad po šio išsiuntimo ar išgabėnimo jos fiziškai neb?ra valstyb?je nar?je, iš kurios ji tiekiama (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 šią nuostatą valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos nuo mokesčių atleidžia prekių tiekimą Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą mokesčių atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam galimam sukaviavimui, 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. Įskaitant 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 sukaviavimo (žr., be kita ko, 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwak, Orowski*, 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 vykdytos numatytos šios nuostatos taikymo sąlygos, įskaitant tas, kurias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam galimam sukaviavimui, 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 faktinė klaidų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, iš tiesų R. šiose saskaityose fakturose nusiųpė tikrąją tapatybę, kad šie galėtų išvengti už Portugaliją vykdytų prekių tiekimą Bendrijos viduje tenkančio PVM mokėjimo.

48 Šiuo atžvilgiu klaidingų saskaityų faktų 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 priemonės 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 faktų išrašymą laikyti sukaviavimu 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 atleidimą nuo mokesčio, kai nevykdoma nacionalinėje teisėje numatyta pareiga, šiuo atveju – pareiga nurodyti įgijimą, kuriam skirtos Bendrijos viduje patiektos prekės, turi atgrasomąjį poveikį, kuriuo siekiama užtikrinti minėtos pareigos veiksmingumą ir užkirti kelią bet kokiam sukčiavimui ar mokesčio vengimui (pagal analogiją žr., kiek tai susiję su atskaitytinu mokesčio dalies sumažinimu, minėto Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* 28 punktą).

51 Iš to darytina išvada, kad aplinkybomis, kaip antai nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, valstybė narė, iš kurios prekės tiekiamos Bendrijos viduje, gali atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčio remdamasi Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirma sakinio dalimi jai suteiktais galiojimas ir siekdama užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčio vengimui ar piktnaudžiavimui.

52 Vis dėlto, kalbant apie ypatingus atvejus, kai yra rimtą priežastį manyti, jog nagrinėjamu atveju patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM sumokėjimo už šį įsigijimą Bendrijos viduje, nepaisant tarpusavio pagalbos ir administracinio bendradarbiavimo tarp atitinkamų valstybių narių mokesčio institucijų, valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabenamos, iš principo privalo netaikyti atleidimo nuo mokesčio prekėms tiekėjui ir priversti šį sumokėti mokestį *a posteriori*, siekiant užkirsti kelią tam, kad būtų išvengta atitinkamo sandorio bet kokio apmokestinimo. Pagal pagrindinę bendrosios PVM sistemos principą šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, kurio našta tiesiogiai tenka įvairių kainų sudarančių elementų naudoms (žr., be kita ko, minėtos Nutarties *Transport Service* 20 ir 21 punktus; minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 54 punktą bei *Collée* 22 punktą).

53 Kiek tai susiję su proporcingumo principu, reikia pažymėti, kad jis nedraudžia sukčiavime dalyvaujantį tiekįjį priversti *a posteriori* sumokėti PVM už jo atliktą tiekimą Bendrijos viduje, jei jo dalyvavimas sukčiavime yra lemiamas veiksnys, į kurį reikia atsižvelgti nagrinėjant nacionalinės priemonės proporcingumą.

54 Be to, šio sprendimo 51 punkte padarytos išvados nepaneigia nei mokesčio neutralumo ar teisinio saugumo principai, nei teisėtumo įtakos apsaugos principas. Apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiavime mokesčio srityje ir sukėlis grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagrįstai remtis šiais principais.

55 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į užduotą klausimą reikia atsakyti taip: tokiomis aplinkybomis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kai prekės iš tikrųjų buvo tiekiamos Bendrijos viduje, tačiau tiekdamas tiekėjas nuslėpė tikrojo įgijėjo tapatybę, kad šis galėtų išvengti PVM mokėjimo, valstybė narė, iš kurios prekės tiekiamos Bendrijos viduje, gali atsisakyti šiam sandoriui taikyti atleidimą nuo mokesčio remdamasi Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirma sakinio dalimi jai suteiktais galiojimas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

56 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Tokiomis aplinkybomis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kai prekės iš tikrųjų buvo tiekiamos Bendrijos viduje, tačiau tiekdamas tiekėjas nuslėpė tikrojo įgijėjo tapatybę, kad šis galėtų išvengti pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo, valstybė narė, 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.