

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2014 m. rugsėjo 11 d.(1)

Sujungtos bylos C-131/13, C-163/13 ir C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)

prieš

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof

ir

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas
priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Valstybių narių tarpusavio prekybos pereinamojo laikotarpio sistema – Europos Sąjungos
viduje siunčiamos arba vežamos prekės – Sukčiavimas atvykimo valstybėje narėje –
Atsižvelgimas į sukčiavimą siuntimo valstybėje narėje – Atleidimas nuo mokesčio“

Įvadas

1. Remiantis neseniai Europos Komisijos iniciatyva atliktu tyrimu, negautų pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) 2011 m. valstybėse narėse padaugėjo iki 193 mlrd. eurų, o tai yra 18 % gautinų pajamų ir 1,5 % bendrojo vidaus produkto (BVP)(2). Nors šių pajamų negauta dėl įvairių priežasčių, sukčiavimas yra viena iš pagrindinių. Todėl nestebina tai, kad kova su sukčiavimu PVM srityje kelia ypač didelį rūpestį nacionalinėms institucijoms ir teismams. Nuo tam tikro laiko šiai problemai vis daugiau dėmesio skiriama Teisingumo Teismo praktikoje.

2. Bendrijos prekybos apmokestinimo sistema yra ypač palanki sukčiavimui, kai PVM mechanizmai naudojami siekiant gauti naudą per atskaitą, atleidimą nuo PVM ir PVM grąžinimą. Be to, neseniai ši problema buvo nagrinėjama keliuose Teisingumo Teismo sprendimuose. Šiose sujungtose bylose yra proga išplėtoti ir papildyti šios teismo praktikos. Iš tiesų *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pateikia klausimą dėl valstybių narių kompetencijos ir įsipareigojimų apimties tokio sukčiavimo atveju, nesant aiškių nuostatų, susijusių

su šia kompetencija ir ?pareigojimais nacionalin?je teis?je.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3. Teis? atskaityti pirkimo PVM yra vienas iš pagrindini? PVM veikimo mechanizm?. Pagrindini? byl? faktini? aplinkybi? laikotarpiu ši teis? buvo ?tvirtinta 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iais, suderinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas apskai?iavimo pagrindas(3), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB(4) (toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnyje pagal tos pa?ios direktyvos 28f straipsnio redakcij?. Min?to straipsnio 2 dalies a ir d punktai ir 3 dalies b punktas suformuluoti taip:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], kur? reikia sumok?ti ar kuris sumok?tas šalies teritorijoje d?l preki? ar paslaug?, kurias jam pateik? / suteik? ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>

d) [PVM], kur? reikia sumok?ti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkt?.

3. Valstyb?s nar?s taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti ar susigr?žinti šio straipsnio 2 dalyje nurodyt? prid?tin?s vert?s mokest? tiek, kiek prek?s ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

b) sandoriai, kuriems taikoma išimtis pagal <...> 28c straipsnio A ir C punktus“.

4. Preki? tiekimui tarp skirting? valstybi? nari? apmokestinam?j? asmen? taikoma sistema grindžiama atleidimo nuo mokes?io tiekimo valstyb?je nar?je principu (dar vadinama tiekimu Bendrijos viduje), išlaikant teis? ? pirkimo PVM atskait? ir apmokestinim? ?gijimo valstyb?je (vadinamas ?gijimas Bendrijos viduje) toje valstyb?je galiojan?iu tarifu. Šis atleidimas nuo PVM kartais laikomas „apmokestinimu 0 % tarifu“. Reikia skirti „klasikin?“ atleidim? nuo PVM, nesuteikiant? teis?s ? atskait?. Šio tipo atleidimu nuo PVM sandoris ne?traukiamas ? PVM sistemos taikymo srit?. Taip n?ra tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM atveju, nes tiekimo valstyb?s nar?s mokestin? kompetencija perduodama ?gijimo valstybei narei, išlaikant PVM sistemos taikym? sandoriui. Tik tokiomis aplinkyb?mis galima kalb?ti apie teis? „? atleidim? nuo PVM“. Be to, kadangi ?gijimas Bendrijos viduje iš karto suteikia teis? ? atskait?, d?l šio ?gijimo mok?tino mokes?io suma yra nulin? (atvirkštinis apmokestinimas). Tik ?vykd?s pardavimo apmokestinam? tiekim? pirk?jas tur?s sumok?ti už š? tiekim? s?skaitoje fakt?roje nurodyta mokest?. Šios taisykl?s vis? pirma išplaukia iš Šeštosios direktyvos 28a, 28b ir 28c straipsni?.

5. Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje nustatyta:

„1. Prid?tin?s vert?s mokes?iu taip pat apmokestinami:

a) preki? ?sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlyg? šalies teritorijoje ?sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardav?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokes?io pagal 24 straipsn? ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b

straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.

<...>

3. „Prekiųsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes sigyjančiam asmeniui kitą valstybę narį, nei valstybę narį, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes sigyjančio asmens vardu.

<...>“

6. Pagal minėtos direktyvos 28b straipsnio A skirsnį:

„1. Prekiųsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas.

2. Nepažeidžiant 1 dalies, vis dėlto 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodyto prekiųsigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusiai [PVM] identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes sigyjantis asmuo jas sigijo, jeigu prekes sigyjantis asmuo nerodo, kad minėtos prekės buvo apmokestintos šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

Jeigu sigijimas pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstybėje narėje, kuri siunčiamos ar gabenamos prekės pristatomos, o prieš tai prekės buvo apmokestintos pagal pirmosios pastraipos nuostatas, apmokestinamoji vertė valstybėje narėje, išdavusioje [PVM] identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes sigyjantis asmuo jas sigijo, atitinkamai sumažinama.

Taikant pirmąją pastraipą, Bendrijoje sigyjamoms prekėms laikomos apmokestintomis pagal 1 pastraipą, kai laikomasi šios sąlygos:

- prekes sigijęs asmuo rodo, kad prekes Bendrijos viduje jis sigijo tam, kad galėtų jas tiekti 1 dalyje nurodytoje valstybėje narėje esančiam gavėjui, kuris turi mokėti nustatytą mokestį pagal 28c straipsnio E dalies 3 punktą,
- prekes sigyjantis asmuo vykdo sipareigojimą pateikti 22 straipsnio 6 dalies b punkte nurodytą deklaraciją.“

7. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje numatyta:

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

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes sigyjančio 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.“

Nyderlandų teisė

8. Minėtos Šeštosios direktyvos nuostatos Nyderlandų teisė buvo perkeltos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo(5) (*wet op de omzetbelasting*) 9, 15, 17ter ir 30 straipsniais.

9. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?usio teismo teigimu, Nyderland? teis?je n?ra jokios aiškos nuostatos, pagal kuri? teisei ? atskait?, atleidim? nuo mokes?io ar jo gr?žinim? b?t? nustatyta s?lyga, kad sandoris neb?t? susij?s su mokestiniu suk?iavimu, apie kur? apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti.

Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, prejudiciniai klausimai ir proceso eiga

Byla C?131/13

10. Pagal Nyderland? teis? ?steigta ?mon? *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof* (toliau – *Italmoda*) vykdo savo veikl? avalyn?s prekybos srityje. Pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? laikotarpiu, t. y. 1999–2000 m., ji taip pat vykd? sandorius, susijusius su kompiuteri? ?ranga. Ši ?ranga, kuri? *Italmoda* ?sigijo Nyderlanduose ir Vokietijoje, buvo parduodama ir tiekama klientams, apmokestinamiems PVM Italijoje. Kalbant apie iš Vokietijos kilusias prekes, pasakytina, kad *Italmoda* nusipirko jas naudodama savo Nyderland? PVM identifikavimo numer? (?gijimas, apmokestinamas identifikavimo numer? suteik?usios valstyb?s nar?s PVM, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dal?), ta?iau iš Vokietijos jos buvo vežamos tiesiai ? Italij?.

11. D?l Nyderlanduose ?sigyt? preki? *Italmoda* pateik? visas b?tinas deklaracijas ir savo PVM deklaracijose atskait? pirkimo mokest?. Ta?iau iš Vokietijos kilusi? preki? *Italmoda* nedeklaravo nei tiekimo Bendrijos viduje toje valstyb?je nar?je, nei ?gijimo Bendrijos viduje Nyderlanduose, nors Vokietijoje šis sandoris buvo atleistas nuo PVM. Italijoje n? vienas pirk?jas nedeklaravo n? vieno iš ši? ?sigijim? Bendrijos viduje ir PVM nebuvo sumok?tas. Italijos mokes?i? institucijos ?m?si išieškoti mok?tin? mokest? ir nesuteik? min?tiems pirk?jams teis?s ? atskait?.

12. Nyderland? mokes?i? institucijos, manydamos, kad *Italmoda* s?moningai suk?iavo siekdama išvengti PVM Italijoje, atsisak? suteikti jai teis? ? tiekimo Bendrijos viduje ? min?t? valstyb? nar? atleidim? nuo PVM, teis? ? pirkimo mokes?io atskait? ir teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? už prekes, kilusias iš Vokietijos, ir, tuo remdamasi, d?l *Italmoda* pri?m? tris mokestinius pranešimus. Pirmosios instancijos teismas *Rechtbank te Haarlem* patenkino *Italmoda* ieškin? d?l ši? pranešim? ir ?pareigojo mokes?i? institucijas priimti sprendim? iš naujo. Ta?iau *Italmoda* pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam*. Šis teismas 2011 m. geguž?s 12 d. sprendimu panaikino *Rechtbank te Haarlem* sprendim? ir mokestinius pranešimus.

13. *Staatssecretaris van Financiën* pateik? kasacin? skund? d?l min?to teismo sprendimo teismui, pateik?usiam prašym? priimti prejudicin? sprendim?. Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad* pateik? tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar nacionalin?s institucijos ir teismai, remdamiesi Europos S?jungos teise, gali uždrausti taikyti neapmokestinim? PVM ?sigijimui Bendrijos viduje, teis? ? PVM atskait? už preki?, kurios nupirkto siun?iamos ? kit? valstyb? nar?, pirkim? arba PVM gr?žinim? pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A dalies 2 punkto antr?j? sakin?, kai, remiantis objektyviomis aplinkyb?mis, konstatuojama, kad vengta sumok?ti mokest? už atitinkamas prekes, apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, jog jis dalyvauja vengiant mok?ti mokest?, ir kai nacionalin?je teis?je nenumatytas draudimas neapmokestinti, netaikyti teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? arba susigr?žinti mokest? šiomis aplinkyb?mis?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? bus atsakyta teigiamai, ar šis neapmokestinimas, ši pirkimo mokes?io atskaita arba šis susigr?žinimas draudžiami ir tuomet, kai PVM nesumok?tas kitoje valstyb?je nar?je (nei preki? išsiuntimo valstyb? nar?) ir apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti apie š? PVM vengim? ir kai išsiuntimo valstyb?je nar?je ?gyvendintos (visos)

formalios nacionalinėje teisėje nustatytos neapmokestinimo, pirkimo mokesčio atskaitos arba mokesčio susigrąžinimo sąlygos ir šioje valstybėje narėje pateikti visi reikalingi duomenys apie prekes, siuntimą ir pirkėjus prekių pirkimo valstybėje narėje?

3. Jeigu pirmąjį klausimą bus atsakyta neigiamai, kaip suprantama Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A dalies 2 punkto pirmojo sakinio sąvoka „apmokestintos“: užsigijimą Bendrijos viduje priimančioje valstybėje narėje mokėtino PVM nurodymas statyme nustatytoje PVM deklaracijoje arba – taip nenurodžius – ir tai, kad priimančiosios valstybės narės mokesčio institucijos priima priemonės sureguliuoti situaciją? Ar atsakant šį klausimą svarbu, ar atitinkamas sandoris yra sandorių grandinė, kuria siekiama vengti mokėti PVM priimančiojoje valstybėje, dalis ir ar apmokestinamasis asmuo tai žinojo ar turėjo žinoti?

Byla C-163/13

14. *Turbu.com BV* (toliau – *Turbu.com*), pagal Nyderlandų teisę steigta bendrovė, užsiima kompiuterių rangos, telekomunikacijų ir programinės rangos didmenine prekyba. Per laikotarpį nuo 2001 m. rugpjūčio iki gruodžio mėn. *Turbu.com* keletą kartų Bendrijos viduje tiek mobiliojo ryšio telefonus ir taiką numatytą atleidimą nuo PVM bei pirkimo mokesčio atskaitą. Mokesčio tyrimo tarnyboms atlikus tyrimą, *Turbu.com* direktorius 2005 m. buvo nuteistas baudžiamojoje byloje už dokumentų klastojimą ir neišsamios bei netikslios mokesčio deklaracijos pateikimą.

15. Atlikdamos šį tyrimą, mokesčio institucijos manė, kad *Turbu.com* klaidingai taikė minėto prekių tiekimo neapmokestinimą PVM, ir pateikė jai mokesčio pranešimą. Suinteresuotajai ūkinei pareiškus ieškinį, pirmosios instancijos teismas *Rechtbank te Breda*, o vėliau – 2011 m. vasario 25 d. sprendimu apeliacinis teismas *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* patvirtino šį pranešimą.

16. *Turbu.com* pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kasaciną skundą dėl minėto teismo sprendimo. Tokiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* pateikė tokį prejudicinį klausimą:

„Ar nacionalinės institucijos ir teismai, remdamiesi Europos Sąjungos teise, privalo neleisti pasinaudoti atleidimu nuo PVM taikymo Bendrijoje tiekiamoms prekėms, kai objektyvios aplinkybės tam tikrą prekių atveju leidžia konstatuoti sukčiavimo PVM srityje faktą, o apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad jis tokiame sandoryje dalyvauja, jeigu nacionalinėje teisėje nenumatyta, kad esant tokioms aplinkybėms turi būti neleidžiama pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio?“

Byla C-164/13

17. *Turbu.com Mobile Phone's BV* (toliau – TMP), pagal Nyderlandų teisę veikianti ūmonė, vykdo veiklą mobiliojo ryšio telefonų prekybos srityje. 2003 m. liepos mėn. ji Bendrijos viduje tiek mobiliojo ryšio telefonus, taiką numatytą atleidimą nuo PVM ir prašė grąžinti už šį telefonų sigijimą iš Nyderlandų teritorijoje steigto ūmonės sumokėtą pirkimo PVM. Nyderlandų mokesčio institucijos, nustačiusios keletą pažeidimų TMP pateiktose deklaracijose, taip pat dėl pirkimo sandorių ir minėto tiekimo Bendrijos viduje, atsisakė grąžinti PVM. *Rechtbank te Breda* panaikino šį sprendimą, o 2011 m. vasario 25 d. sprendimu *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* savo ruožtu panaikino *Rechtbank te Breda* sprendimą.

18. TMP kasacine tvarka apskundė minėtą teismo sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Tokiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* pateikė tokį prejudicinį klausimą:

„Ar nacionalinės institucijos ir teismai, remdamiesi Europos Sąjungos teise, privalo neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, kai objektyvios aplinkybės tam tikr? prek? atveju leidžia konstatuoti suk?iavimo PVM srityje fakt?, o apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad jis tokiaame sandoryje dalyvauja, jeigu nacionalinėje teisėje nenumatyta, kad esant panašioms aplinkyb?ms turi b?ti neleidžiama pasinaudoti teise ? atskait?“

Procesas Teisingumo Teisme

19. Teisingumo Teismo kanceliarija prašymus priimti prejudicin? sprendim? gavo atitinkamai 2013 m. kovo 18 d. (C?131/13) ir balandžio 2 d. (C?163/13 ir C?164/13). 2013 m. balandžio 25 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi šios trys bylos buvo sujungtos tam, kad b?t? kartu išnagrin?tos žodinio proceso tvarka ir priimtas galutinis sprendimas. *Italmoda*, *Turbu.com* ir *TMP*, Nyderland?, Italijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, taip pat Komisija pateik? rašytines pastabas. *Italmoda*, *Turbu.com*, *TMP*, Italijos, Nyderland? ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?ms ir Komisijai buvo atstovaujama 2014 m. birželio 5 d. pos?dyje.

Vertinimas

D?l priimtinum?

D?l pirmojo klausimo byloje C?131/13

20. *Italmoda* gin?ija pirmojo prejudicinio klausimo priimtinum? byloje C?131/13, nes, jos teigimu, tai yra nacionalinės teisės klausimas.

21. Negin?ijama, kad aiškinti ir taikyti nacionalinę teisę turi nacionaliniai teismai. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas susij?s su kompetencija ir ?pareigojimais, valstybi? nari? institucijoms ir teismams kylan?iais iš Sąjungos teisės nuostat?, susijusi? su PVM atskaita, atleidimu nuo PVM ir jo gr?žinimu. Tod?l *Italmoda* teiginys neturi pagrindo.

D?l antrojo prejudicinio klausimo byloje C?131/13

22. Komisija abejoja antrojo prejudicinio klausimo priimtumu byloje C?131/13. Jos teigimu, šis klausimas grindžiamas prielaida, kad apmokestinamasis asmuo tinkamai ?vykd? visus jam tenkan?ius tiekimo valstyb?s nar?s mokes?ines institucij? informavimo ?pareigojimus, ta?iau pagrindin?je byloje taip nebuvo.

23. Ta?iau, kaip nurodysiu toliau, suk?iavimo PVM srityje tiekiant Bendrijos viduje atveju tai, kad šitaip suk?iav?s apmokestinamasis asmuo teisingai ?vykd? visus ?pareigojimus tiekimo valstyb?je nar?je, n?ra labai svarbu vertinant jo teisę ? šio mokes?io atskait?, atleidim? nuo jo ar gr?žinim?. Taigi, manau, antrasis klausimas byloje C?131/13 yra priimtinas.

Prašymai priimti prejudicin? sprendim? bylose C?163/13 ir C?164/13

24. Komisijos teigimu, prašymai priimti prejudicin? sprendim? bylose C?163/13 ir C?164/13 yra nepriimtini, nes pagrindin? byl? faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s dar n?ra nustatytos, o pateikti klausimai yra hipotetiniai.

25. Iš ties? pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?l Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kuri? tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija(6). Nacionalinis teismas turi nuspr?sti, kokioje proceso stadijoje Teisingumo Teismui

reikia pateikti prejudicinę klausimą(7). Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinę sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei yra akivaizdu, kad prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtinai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus(8).

26. Šiuo klausimu darau išvadą, kad, remdamasis sprendimais dėl prašymo pateikti prejudicinę sprendimą bylose C-163/13 ir C-164/13, prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas mano, kad visi kasacinio skundo pagrindai yra pagrįsti todėl, kad nebuvo nustatytos faktinės aplinkybės arba kad nebuvo nurodyti skundžiamo sprendimo motyvai. Visų pirma, prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismo byloje C-163/13 nebuvo parodyta, ar tiekimas Bendrijos viduje, kuriam buvo prašoma taikyti atleidimą nuo PVM, iš tikrųjų vyko. Prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas taip pat laiką pagrįstu pagrindą, kuriuo *Turbu.com* giną savo dalyvavimą sukaujant PVM srityje apie tai žinant. Prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismo teigimu, byloje C-164/13 pats sukaviimo PVM faktas nebuvo pakankamai parodytas, o antrosios instancijos mokestinė institucija neteigė, kad TMP dalyvavo šitaip sukaujant.

27. *Turbu.com* ir TMP atstovai per posėdį patvirtino, kad prejudiciniai klausimai tose dviejose bylose yra reikšmingi, nes, jeigu Teisingumo Teismas į juos atsakytų neigiamai, prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas galėtų panaikinti mokestinius pranešimus, negrąžinus bylų atgal antrosios instancijos teismui. Tačiau, atrodo, prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismo ketinimas buvo ne toks. Tose dviejose bylose pagrindinės bylos ieškovių pateikti kasacinio skundo pagrindai nebuvo susiję su prejudiciniais klausimais iškelta problema, t. y. galima nacionalinė teismo kompetencija nesuteikti apmokestinamiesiems asmenims atitinkamai teisės į atskaitą ir atleidimą nuo PVM. Prejudiciniai klausimai turėtų reikšti tik jeigu „grąžinus bylų (antrosios instancijos teismui) paaiškėtų“(9), kad buvo sukauta ir kad pagrindinės bylos ieškovai apie tai žinojo ar turėjo žinoti.

28. Pirma, manau, kad klausimai bylose C-163/13 ir C-164/13 yra hipotetinio pobūdžio. Antra, pripažįstu, kad dviejose pagrindinėse bylose faktinės aplinkybės dar reikia nustatyti ir jos išlieka ginytinos. Reikia pažymėti, kad šiuo atveju kalbama ne apie faktines aplinkybes, kurios tiesiog parodo teisės normų taikymą, bet apie tokias faktines aplinkybes, kaip sukaviimas, tiekimo tikrumas ar fiktyvumas arba suinteresuotojo asmens dalyvavimas žinant apie tokį sukaviimą. Tačiau tokios faktinės aplinkybės yra lemiamos siekiant įvertinti nacionalinę institucijų teisę nesuteikti asmenims įvairių teisių, kylančių iš bendros PVM sistemos. Taigi, man atrodo, tose dviejose bylose Teisingumo Teismas neturi būtinų faktinių aplinkybių, kad galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus.

29. Šiuo požiūriu reikėtų pridurti, kad, esant sudėtingam PVM mechanizmui, mokesčio sumokėjimas, atskaita ir atleidimas nuo jo dažnai atitinka ne tikras finansines operacijas, o paprastus apskaitos dokumentus. Tačiau žmonės neturi lėšų, kad galėtų atlikti nenumatytus mokesčio mokėjimus. Taigi teisės į mokesčio atskaitą nesuteikimas gali tapti didele finansine problema žmonėms, netgi gali lemti mokėjimų nutraukimą. Taigi labai svarbu, kad mokesčių institucijos ir teismai tokius sprendimus dėl atsisakymo priimti remdamosi įtikinamomis apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukaujant aplinkybėmis ir rodymais. Iš PVM sistemos kylančių teisių negalima nesuteikti remiantis vien tarimais ar prielaidomis, nustatant apmokestinamajam asmeniui pareigą vėliau parodyti savo sąžiningumą.

30. Dėl šių priežasčių, man atrodo, Teisingumo Teismas turėtų pripažinti prašymus priimti prejudicinę sprendimą bylose C-163/13 ir C-164/13 nepriimtinais. Praktiniu požiūriu, kadangi pirmasis klausimas byloje C-131/13 apima klausimus tose abiejose bylose, paaiškėjus, kad

atsakymas ? tuos klausimus yra naudingas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui arba, labiau tikėtina, antrosios instancijos teismui, j? galima nesunkiai išvesti iš atsakymo tame pa?iame sprendime byloje C?131/13.

Prejudicini? klausim? analiz? byloje C?131/13

„Dingusio ?kio subjekto“ suk?iavimas

31. Reikia pripažinti, kad PVM sistema yra pakankamai sud?tinga. Šis sud?tingumas turi pranašum? – vis? prek? ir paslaug? apmokestinimas, absoliutus mokes?io neutralumas ?mon?ms ir santykinai nesunki išieškojimo proced?r? mokes?i? institucijoms, nes didži?j? darbo dal? atlieka patys apmokestinamieji asmenys. Ta?iau tam, kad ši sistema teisingai veikt?, b?tinasi jos dalyvi? s?žiningumas. Iš ties?, kita medalia pus? ta, kad šios sistemos sud?tingumas palengvina suk?iavim? panaudojant pa?ios sistemos mechanizmus.

32. Vienas iš dažniausiai pasitaikan?i? suk?iavimo b?d?, grindžiam? PVM mechanizmais, yra vadinamasis dingusio ?kio subjekto (angl. „missing trader“) suk?iavimas. Tai, kaip šis b?das veikia, aprašyta jau daug kart?(10), ta?iau, kad b?t? galima gerai suprasti ši? išvad?, man atrodo, naudinga priminti pagrindinius jo principus.

33. Paprastai suk?iaujama tiekiant prekes ar teikiant paslaugas Bendrijos viduje. Šeštosios direktyvos XVIa skyriuje nustatyta valstybi? nari? tarpusavio prekybos apmokestinimo sistema yra ypa? palanki suk?iavimui, nes ji leidžia tiekti prekes ar teikti paslaugas neapmokestinant j? PVM, ta?iau suteikia teis? ? PVM atskait?, neatlikus sud?ting? formalum?, susijusi?, pavyzdžiui, su eksportu. Taigi 1?asis ?kio subjektas tiekia prekes iš A valstyb?s nar?s ? B valstyb? nar?. Jis n?ra nieko skolingas A valstyb?s mokes?i? institucijoms, nes tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo PVM. Ta?iau jis turi teis? ? pirkimo, mokes?io, sumok?to už tas pa?ias prekes, atskait?. Jis gali atskaityti š? mokest? iš mokes?io, kuriuo jis apmokestinamas už kitus sandorius, arba prašyti j? gr?žinti.

34. 2?asis ?kio subjektas B valstyb?je nar?je ?sigyja prek? Bendrijos viduje. Šis ?sigijimas apmokestinamas B valstyb?je galiojan?iu tarifu, ta?iau š? mokest? galima iš karto atskaityti. Praktiškai suk?iavimo atveju šis ?sigijimas netgi nebus deklaruotas. 2?asis ?kio subjektas perparduoda t? pa?i? prek? 3?iajam ?kio subjektui toje pa?ioje valstyb?je nar?je. Šis sandoris apmokestinamas, 2?asis ?kio subjektas išrašo 3?iajam ?kio subjektui s?skait? fakt?r?, kurioje nurodo kain? su PVM, o v?liau, užuot sumok?j?s š? mokest? mokes?i? institucijai (jis privalo tai padaryti), j? pasisavina ir išnyksta. Taigi jis tampa dingusiu ?kio subjektu. Paprastai prek? toliau keliauja iš vieno ?kio subjekto kitam, siekiant geriau nusl?pti suk?iavim? nuo mokes?i? institucij?, o tuomet ji parduodama juodojoje rinkoje be PVM arba teis?toje rinkoje, ta?iau sumažinta kaina. Be to, ji gali b?ti ir kito tiekimo Bendrijos viduje objektas arba gali b?ti eksportuojama ? tre?i?j? šal?. Pastarasis perpardavimas turi leisti suk?iavimo organizatoriams galiausiai nesumok?ti jokio PVM arba sumok?ti tik labai nedidel? jo sum?. Ta pati prek? taip pat gali sugr?žti 1?ajam ?kio subjektui, kuris j? v?l ?traukia ? grandin?. Taigi kalbama apie „karuselin? suk?iavim?“.

35. Šio pob?džio suk?iavimas gali b?ti susij?s su ?vairiomis prek? kategorijomis. Vis d?lto suk?iautojai tokioms prek?ms kaip kompiuteri? dalys arba mobiliojo ryšio telefonai teikia pirmenyb?, nes j? vieneto vert? yra didel? ir jas lengva gabenti.

36. Tokio pob?džio suk?iavimui sunku užkirsti keli? ir sunku su juo kovoti, nes visi grandin?s sandoriai yra teis?ti ir atliekami laikantis mokestini? ?pareigojim?. Be to, kai kurie tiekimo grandin?s ?kio subjektai gali ir nežinoti, kad dalyvauja suk?iaujant, ir veikti s?žiningai. Taigi, ties? sakant, suk?iauja tik pats ding?s ?kio subjektas, kuris nesumoka mokes?i? institucijai mok?tino mokes?io. Ta?iau dažniausiai šis ?kio subjektas veikia pasisl?p?s – turi kitos ?mon?s PVM

identifikavimo numer? – arba veikia kaip ?mon?, ?steigta netikro asmens vardu, paprastai tai b?na koks nors ? nepalanki? pad?t? patek?s žmogus, kuris sutinka, kad b?t? panaudota jo tapatyb?, nesuvokdamas šio veiksmo pasekmi?. Po suk?iavimo akto jo organizatoriai išnyksta, o mokes?i? institucijoms lieka tur?ti reikal? su asmeniu, neturin?iu jokio turto ir negalin?iu prisiimti jokios finansin?s atsakomyb?s.

37. Tokio pob?džio suk?iavimo nereikia laikyti „normalia“ tiekimo grandine, kai suk?iautojas tiesiog nesumoka mokes?i? institucijai mok?tino mokes?io. Nors dažniausiai šioje schemoje pasitelkiamos dvi paprastos ?mon?s, joms apie tai žinant arba nežinant, visa ši veikla organizuojama vien tik siekiant suk?iauti mokes?i? srityje. Nuo šio proceso nuken?ia ne tik mokes?i? institucija. Kadangi kalbama apie komercinius sandorius, vykdomus vien siekiant suk?iauti, ir kadangi išvengiama PVM, suk?iautojai gauna peln? ne iš pelno maržos, bet iš paties suk?iavimo. Taigi jie gali sau leisti taikyti gerokai mažesnes kainas nei rinkos kainos, o tai kenkia s?žiningiems ekonominiams ?kio subjektams. Kraštutiniais atvejais konkre?ioje rinkoje gali tapti ne?manoma vykdyti teis?t? veikl?, nes ji tiesiog nepelninga – suk?iaujant labai sumažinamos kainos. Be to, paprastai suk?iavimas mokes?i? srityje vykdomas kartu su kitomis neteis?tomis veikomis, pavyzdžiui, klastojimu.

38. Nyderland? valdžios institucij? teigimu, pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai yra dingusio ?kio subjekto suk?iavimo dalis. Taigi prejudicinius klausimus reikia analizuoti atsižvelgiant ? pirmiau nurodytus šio tipo suk?iavimo požymius.

D?l pirmojo prejudicinio klausimo

39. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo ar tur?jo žinoti, kad dalyvauja suk?iaujant, galima atsisakyti suteikti teis? ? PVM atskait?, atleidim? nuo PVM ar PVM gr?žinim?, susijus? su tiekimu Bendrijos viduje, nepaisant to, kad nacionalin?je teis?je šiuo klausimu n?ra konkre?i? nuostat?. Nors teis?s akt? nuostatos ir teism? praktika, susijusi su kiekviena iš nagrin?jam? teisi? (teis? ? atskait?, atleidim?, gr?žinim?), skiriasi, manau, ? š? klausim? galima ir netgi pageidautina pateikti vien? atsakym?. Pirmiausia trumpai aptarsiu reikšming? Teisingumo Teismo praktik?.

– Teismo praktika, susijusi su apmokestinam?j? asmen? teis?mis suk?iavimo atveju

40. Norint, kad PVM sistema veikt? gerai, reikia teisingai ir pagr?stai atriboti, viena, mokes?io neutralumo ir teritoriškumo principus, kuri? leidžia laikytis teis? ? mokes?io atskait?, atleidim? nuo mokes?io ir atitinkamais atvejais jo gr?žinim?, ir, kita, kov? su suk?iavimu mokes?i? srityje. Taigi teis?s ? atskait? srityje pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? ši teis? yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš principo jos negalima riboti(11). D?l teis?s ? tiekimo Bendrijos viduje atleidim? nuo PVM Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad jis leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo, taigi ir bendrai PVM sistemai b?dingo mokes?i? neutralumo principo pažeidimo(12). Teisingumo Teismo praktika, susijusi su PVM gr?žinimu, n?ra tokia gausi, ta?iau, pavyzdžiui, pirkimo PVM, kuris negal?jo b?ti atskaitytas iš mok?tino mokes?io, gr?žinimo srityje buvo nuspr?sta, kad, nors valstyb?s nar?s turi tam tikr? laisv? nustatyti PVM gr?žinimo tvark?, tokia tvarka negali pažeisti PVM mokes?io sistemos neutralumo principo taip, kad mokes?i? mok?tojai tekt? visa šio mokes?io našta ar dalis jos(13). Kadangi visais atvejais nemok?tino mokes?io gr?žinimu padedama laikytis neutralumo principo, ši taisykl? gali b?ti visuotinai taikoma.

41. Teisingumo Teismas taip pat yra ne kart? pabr?ž?s, kad kova su suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir palaikomas tikslas(14). Teisingumo Teismas iš to padar? išvad?, kad teism? praktikoje ?tvirtintas principas, pagal kur? asmenys negali suk?iaudami ar piktnaudžiaudami remtis Bendrijos normomis, vienodai taikomas

PVM srityje(15).

42. Iš to darytina išvada, kad piktnaudžiavimo ar sukčiavimo atveju apmokestinamasis asmuo negali remtis savo teise ? pirkimo PVM atskait?(16). Konkre?iu karuselinio sukčiavimo atveju, susijusiu su dingusio ?kio subjekto sukčiavimu, šio principo taikymas išpl?stas visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie, nors ir n?ra paties sukčiavimo sumanytojai, žinojo ar tur?jo žinoti, kad dalyvauja suk?iaujant PVM srityje. Iš ties?, Teisingumo Teismo teigimu, taikant Šešt?j? direktyv?, tokie asmenys turi b?ti laikomi dalyvaujan?iais šitaip suk?iaujant, nepaisant to, ar jie iš to gauna naud?, ar jos negauna(17). Taigi nacionaliniai teismai turi nesuteikti tokiems apmokestinamiesiems asmenims teis?s ? atskait?(18). Iš ties? šitokiu aiškinimu užkertamas kelias sukčiavimo veiksams, padarant juos sunkiau ?gyvendinamus(19). Ši teismo praktika buvo neseniai patvirtinta(20).

43. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad teism? praktika, susijusi su teise ? PVM atskait?, pagal analogij? taikytina byloms, susijusioms su teise ? tiekimo Bendrijos viduje atleidim? nuo PVM. Taigi d?l šios teis?s suteikimo gali b?ti reikalaujama, kad tiek?jas užtikrint?, jog jo vykdomas sandoris nelemia sukčiavimo mokes?i? srityje(21).

44. Lemiamas pos?kis pl?tojant ši? teismo praktik? buvo padarytas 2010 m. didžiosios kolegijos sprendime(22). Nors byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, buvo nagrin?jamas netipiškas „dingusio ?kio subjekto“ sukčiavimas, Teisingumo Teismas padar? universalaus pob?džio išvadas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje atleidimu nuo PVM sukčiavimo atveju. Pagrindin? teisin? klausim? toje byloje, mano nuomone, labai teisingai suformulavo generalinis advokatas P. Cruz Villalón: „<...> norima sužinoti, ar s?žiningumas yra b?tinasis elementas, kad už prek? tiekim? Bendrijos viduje b?t? galima pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io“(23). Generalinis advokatas P. Cruz Villalón, savo išvadoje išsamiai išanalizav?s reikšming? teismo praktik?, pateik? neigiam? atsakym? ? š? klausim?, remdamasis teritoriškumo, neutralumo ir proporcingumo principais(24). Ta?iau Teisingumo Teismas nesilaik? tokio poži?rio. Savo sprendime jis nutar?, kad S?jungos teis? nedraudžia valstyb?ms nar?ms sukčiavimo atveju atsisakyti suteikti atleidim? nuo mokes?io, nes toks atsisakymas turi atgrasom?j? poveik?, kuriuo siekiama užkirsti keli? bet kokiam sukčiavimui ar mokes?i? vengimui(25). Be to, Teisingumo Teismas laik?si nuomon?s, kad, jeigu yra rimt? priežas?i? manyti, kad, patiekus prekes paskirties valstyb?je gali b?ti išvengta PVM mok?jimo už ?sigijim? Bendrijos viduje, valstyb? nar?, iš kurios prek?s išsiun?iamos, privalo netaikyti tiek?jui atleidimo nuo PVM(26). Šia išvada neleidžia suabejoti nei neutralumo, nei teisinio saugumo, nei teis?t? l?kes?i? apsaugos principai. Iš ties? apmokestinamasis asmuo, ty?ia dalyvav?s sukčiavimo mokes?i? srityje veiksmuose ir suk?l?s gr?sm? bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagr?stai remtis šiais principais(27).

45. Nors apmokestinamojo asmens s?žiningumo reikalavimas nebuvo aiškiai suformuluotas pirmesniame punkte nurodytame sprendime, vis d?lto šis sprendimas buvo netiesiogiai grindžiamas šiuo reikalavimu, kuris neseniai patvirtintas sprendime, kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad, jeigu ?gij?jas suk?iavo, pardav?jo teisei ? atleidim? nuo mokes?io pagr?sta taikyti s?žiningumo reikalavim?. Tod?l, jeigu nacionalinis teismas prieit? prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra ?trauktas ? ?gij?jo atliekam? sukčiavim?, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio sukčiavimo, jis tur?t? atsisakyti jai suteikti teis? ? neapmokestinim? PVM(28).

– Apmokestinamojo asmens s?žiningumas – bendrasis principas PVM srityje

46. Taigi teismo praktikoje suformuluotas principas, pagal kur?, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prek? tiekimas Bendrijos viduje neb?t? apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama s?žiningo elgesio. Šiuo atveju s?žiningumas suprantamas pla?iai, pla?iau nei pagal klasikin? šios s?vokos samprat?. Iš ties? s?žiningumo reikalavim? atitinka tas apmokestinamasis

asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo suk?iaujant, bet ir nežinojo ir negal?jo žinoti apie tok? savo dalyvavim?. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo b?t? s?žiningas ir kad prireikus imt?si tam tikr? atsargumo priemoni? užtikrinti vykdom? sandori? teis?tum?. Šis antrasis reikalavimas, kur? vadinsiu protingo r?pestingumo pareiga, yra paaiškinamas specifiniu apmokestinamojo asmens vaidmeniu PVM sistemoje, kurioje jis yra ne tik mokes? mok?ti privalantis asmuo, bet ir jo surink?jas. Taigi tinkamas sistemos veikimas labai priklauso nuo pa?i? apmokestinam?j? asmen? elgesio.

47. Be to, nors s?voka „s?žiningumas“ nevartojama kalbant apie teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, s?žiningumo princip? galima išvesti iš teismo praktikos, nurodytos šios išvados 42 punkte. Iš ties? pagal t? teismo praktik?, jeigu sandoris ?trauktas ? suk?iavim?, teis? ? mokes?io atskait? priklauso nuo apmokestinamojo asmens s?žiningumo ir protingo r?pestingumo, t. y. nuo to, kad jis nedalyvavo ty?ia suk?iaujant ir ?m?si b?tin? priemoni?, kad ?sitikint? vykdomo sandorio teis?tumu.

48. Kalbant apie teis? ? mokes?io gr?žinim?, kuris taip pat pamin?tas prejudiciniame klausime, pirmiausia reikia pažym?ti, kad PVM sistemoje gr?žinimas n?ra tokia pat savarankiška teis? kaip teis? ? PVM atskait? ar atleidim? nuo PVM. Gr?žinimas – tai koregavimo mechanizmas, taikomas tuo atveju, jeigu ne?manoma užtikrinti mokes?io neutralumo, taikant standartinius PVM sistemos mechanizmus, vis? pirma atskait?(29). Tai pasakytina ir apie Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalyje numatyt? mechanizm?, kuriuo numatyta sumažinti apmokestinam?j? vert? valstyb?je nar?je, kurioje suteiktas PVM identifikavimo numeris, jeigu preki? ?gijimas apmokestinamas paskirties valstyb?je nar?je (jeigu kalbama apie dvi skirtingas valstybes). Atitinkamu atveju mokes?is turi b?ti gr?žinamas tik jeigu jis sumok?tas pirmojoje valstyb?je nar?je.

49. Taigi teis? ? gr?žinim? yra neatskiriamai susijusi su mechanizmu, kuriuo yra užtikrinamas koregavimas. Tod?l s?žiningumo principo taikymo poži?riu jai nat?raliai turi b?ti taikomas toks pat vertinimas kaip ir min?tam mechanizmui. Kitaip tariant, jeigu sandoriai sudaro suk?iavimo dal?, apmokestinamasis asmuo nebuvo s?žiningas ir protingai r?pestingas, jam atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? ar atleidim? nuo PVM, kartu atsisakant jam taikyti bet kok? galim? gr?žinim?, susijus? su min?ta teise.

50. Mano nuomone, t? pat? reik?t? pasakyti ir apie kitas teises, kylan?ias iš PVM sistemos, pavyzdžiui, teis? ? apmokestinamosios vert?s sumažinim? pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dal?. Iš ties? apmokestinamojo asmens, ?vykdžiusio suk?iavimo sandor?, s?žiningumo reikalavimas atspindi bendr?j? princip?, pagal kur? niekas negali piktnaudžiaudamas ar suk?iaudamas ?gyti iš S?jungos teisin?s sistemos kylan?i? teisi?. Tod?l nereikia skirti, viena vertus, teis?s ? atskait? ir teis?s ? atleidim? nuo PVM ir, kita vertus, kit? teisi?.

51. Šiuo atžvilgiu man?s ne?tikina Komisijos argumentai, kad apmokestinamojo asmens teis?s, suteikiamos jam pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio 2 dal?, turi b?ti vertinamos skirtingai, remiantis tuo, kad šioje nuostatoje numatytas tik koregavimo mechanizmas, leidžiantis užtikrinti mokes?io neutralum? tam tikro konkretaus tiekimo Bendrijos viduje atveju. Paprastai tokiais PVM sistemos mechanizmais kaip pirkimo mokes?io atskaita ar preki? tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo PVM siekiama užtikrinti, kad mokes?io našta tekt? vartotojui ir kad ji b?t? neutrali ekonominiams ?kio subjektams. Ta?iau iš šios išvados 40–45 punktuose nurodytos teismo praktikos, kuria remdamasis darau išvad?, kad yra bendrasis s?žiningumo principas, darytina išvada, kad šiuo mokes?io neutralumu negali naudingai remtis apmokestinamieji asmenys, kurie savanoriškai ar d?l aplaidumo dalyvavo suk?iaujant. Tod?l šiuo poži?riu ne?žvelgiu jokio objektyvaus skirtumo tarp skirting? teisi?, kylan?i? iš PVM sistemos mechanizm?, t. y. teis?s ? PVM atskait?, ? atleidim? nuo PVM ir ? PVM gr?žinim?.

52. Tod?l, mano nuomone, min?tasis s?žiningumo principas turi b?ti taikomas ne tik teisei ?

atskait? ir ? atleidim? nuo PVM, bet ir kitoms PVM sistemoje egzistuojan?ioms teis?ms, kaip antai su min?tomis teis?mis prireikus siejamai teisei ? sumok?to mokes?io gr?žinim?.

53. Ta?iau toks apmokestinamiesiems asmenims nustatytas reikalavimas n?ra reikalavimas pasiekti rezultat?, tai t?ra tik reikalavimas imtis priemoni?. Kaip yra nurod?s Teisingumo Teismas, ?kio subjektai, ?m?si bet kokios priemon?s, kurios gali b?ti iš j? pagr?stai reikalaujama, kad b?t? užtikrinta, jog j? sandoriai n?ra ?traukti ? suk?iavim?, privalo tur?ti galimyb? pasitik?ti ši? sandori? teis?tumu(30). Priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, nustatymas iš esm?s priklauso nuo bylos aplinkybi?. Ta?iau iš apmokestinam?j? asmen? negali b?ti reikalaujama atlikti patikrinimus, kuriuos paprastai turi atlikti mokes?i? institucijos(31). Taigi s?žiningumo principas neveikia vien apmokestinam?j? asmen? nenaudai. Priešingai, daugelyje Teisingumo Teismo nagrin?t? byl? tai, kad apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negal?jo žinoti, kad jo sandoris ?trauktas ? suk?iavim?, leido jam išsaugoti savo teis? ? atskait? arba atleidim? nuo PVM(32). Atitinkamu atveju ši teis? pati gal?t? b?ti pripažinta, netgi ne?vykdyt? materialini? jos atsiradimo s?lyg?(33). Taigi s?žiningumo principas leidžia užtikrinti teising? suk?iavimo rizikos paskirstym? mokes?i? institucijai ir apmokestinamiesiems asmenims bei ?vairioms sandorio šalims(34).

54. Telioka patikslinti, kaip reikia suprasti pasakym? „sandoris ?trauktas ? suk?iavim?“, jeigu suk?iauja ding?s ?kio subjektas. Primenu, kad šio tipo suk?iavim? sudaro serija tiekim?, iš kuri? bent vienas – tai tiekimas Bendrijos viduje, po kurio yra surenkamas pirkimo PVM (?trauktas ? kain?), ta?iau jis nepervedamas mokes?i? institucijai. Taigi iš pirmo žvilgsnio gal?t? atrodyti, kad suk?iavimas apima tik nagrin?jam? tiekim? Bendrijos viduje (ir, aišku, jos rezultat?, t. y. tos pa?ios prek?s ?gijim? Bendrijos viduje). Vis d?lto taip b?t? nepaisoma sud?tingo nagrin?jamo suk?iavimo pob?džio. Iš ties? jo veikimo b?das reikalauja atlikti kelet? tiekim? pirkimo ir pardavimo srityje. Tai akivaizdžiausia karuselinio suk?iavimo atveju, kai ta pati prek? ne vien? kart? patenka ? rankas tiems patiems ?kio subjektams. Taigi paskesniu j? tiekimu nesiekama jokio kito tikslo, kaip tik sudaryti galimybes išvengti mok?tino mokes?io ir taip užmaskuoti suk?iavim?. Nors akivaizdu, kad kiekvienos bylos aplinkybės reikia vertinti atsižvelgiant ? kiekvien? konkret? atvej?, iš pirmo žvilgsnio neatmestina tai, kad visi dingusio ?kio subjekto grandin?s, apiman?ios suk?iavim?, sandoriai laikytini ?trauktais ? š? suk?iavim?.

55. Aišku, gali b?ti, kad ? toki? suk?iavimo grandin? gali b?ti nes?moningai ?traukiamas ?kio subjektas, kuriam vykdomas tiekimas yra ?prasta ekonomin? veikla. Taigi ekonomin? veikla yra saugoma, jeigu tik vykdoma s?žiningai ir stropiai, kaip dera.

– Aiški? nuostat? b?tinyb? nacionalin?je teis?je

56. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat nori sužinoti, ar skirtingas teisės, kuri? kyla iš PVM sistemos, gali b?ti atsisakyta suteikti, nepaisant to, kad šiuo klausimu nacionalin?je teisin?je sistemoje n?ra konkre?i? nuostat?. Mano nuomone, pripažinus, kad toje sistemoje kaip ši? teisi? ?gyvendinimo s?lyga egzistuoja bendrasis apmokestinamojo asmens s?žiningumo principas, ? š? klausim? galima atsakyti teigiamai.

57. Iš ties? šis s?žiningumo reikalavimas atspindi bendr? piktnaudžiavimo ir suk?iavimo draudim? ir princip?, pagal kur? niekas piktnaudžiaudamas ar suk?iaudamas negali naudotis S?jungos teisin?je sistemoje suteiktomis teis?mis. PVM sistemai taikomas principas kyla iš pa?ios šios sistemos strukt?ros, nes jo nereikia konkretinti teis?s aktuose. Kadangi Teisingumo Teismui nereik?jo konkre?i? Šeštosios direktyvos nuostat?, kad ?tvirtint? s?žiningumo principo buvim?, nacionaliniams teismams juo labiau nereikia nacionalini? nuostat?, kad gal?t? taikyti š? princip? konkre?iais atvejais.

58. Man?s ne?tikina argumentas, kur? daugiausia Komisija pateik? savo rašytin?se pastabose,

kad teis?s ? atskait? pad?tis šiuo atveju yra kitokia nei teis?s ? prek? tiekimo Bendrijos viduje atleidim? nuo PVM. Jos teigimu, tai, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje minimos „[s?lygos] [kurias valstyb?s nar?s] nustato, siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? toliau nurodyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikym? bei užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui“, reiškia, kad atsisakymui suteikti teis? ? atleidim? nuo PVM, priešingai nei atsisakymui suteikti teis? ? atskait?, nacionalin?je teis?je reikalinga konkreti nuostata, nes Šeštojoje direktyvoje atskaitos atveju n?ra jokios nuorodos ? nacionalines taisykles.

59. Manau, toks aiškinimas neatitinka nei nurodytos nuostatos struktūros, nei tikslo. Iš ties?, kadangi valstybi? nari? tarpusavio prekybos apmokestinimo sistema grindžiama apmokestinam?j? asmen? pateikta informacija, buvo b?tina nustatyti ?vairius formalumus, leidžian?ius šiems asmenims ?rodyti, kad yra tenkinamos esmin?s atleidimo nuo mokes?io s?lygos. Šešt?ja direktyva ši? formali? tvark? paliekama nustatyti valstyb?ms nar?ms, kurios, ?gyvendindamos ši? kompetencij?, turi veikti laikydamosi neutralumo, proporcingumo ir teisinio saugumo princip?(35). Aišku, taip valstybi? nari? nustatytomis taisykl?mis, be kit? dalyk?, turi b?ti siekiama neleisti piktnaudžiauti, suk?iauti ir vengti mokes?i?. Ta?iau jos n?ra skirtos tik sandoriams, ?trauktiems ? suk?iavim?, taikyti ir yra skirtos visiems sandoriams, tarp kuri? pirmiausia yra teis?ti sandoriai, reglamentuoti. Vis d?lto teis?s norm? pažeidimo ar piktnaudžiavimo jomis padarini? klausimas d?l sistemos veikimo patenka ? S?jungos teis?s taikymo srit?. Taigi teisei ? atleidim? nuo PVM suk?iavimo atveju taikomas pats PVM mechanizmas ir bendrieji principai, kuri? kyla iš šioje išvadoje nurodytos teism? praktikos.

60. Atsisakymas suteikti iš PVM sistemos kylan?ias teises, jeigu apmokestinamasis asmuo dalyvauja suk?iaujant, kaip savo pastabose teigia *Italmoda*, n?ra „bausm? materialiniu poži?riu“, kuri pagal 1950 m. lapkri?io 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisi? ir pagrindini? laisvi? apsaugos konvencijos 7 straipsn? ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos 49 straipsn? turi b?ti numatyta ankstesn?je teis?s akto nuostatoje. Kadangi apmokestinamojo asmens s?žiningumas yra išankstin? min?t? teisi? ?gijimo s?lyga, j? nesuteikim? reik?t? laikyti ne sankcija, o PVM sistemai b?dingu elementu.

61. Be to, negaliu sutikti su *Italmoda* nuomone, kad, šiai bylai pritaikius teismo praktik?, suformuluot? sprendimais *Kittel ir Recolta Recycling*(36) ir *R.*(37) (pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s susiklost? anks?iau už šiuos sprendimus), ?statymas b?t? taikomas atgaline data. Iš ties? s?žiningumo ir protingo r?pestingumo pareiga, kai esama komercini? santyki?, ?skaitant toki? valdžios institucij? pareig?, neatsiejama nuo kiekvienos ekonomin?s veiklos, tod?l apmokestinamieji asmenys negali pagr?stai remtis tuo, kad nepais? tokios pareigos.

62. Šiuo klausimu reik?t? pridurti, kad pagal nusistov?jus? Teisingumo Teismo praktik? S?jungos teis?s normos išaiškinimas, kur? Teisingumo Teismas pateikia pagal SESV 267 straipsnio jam suteiktus ?galiojimus, paaiškina ir prireikus patikslina šios normos reikšm? ir apimt?, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprata ir taikoma nuo ?sigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad teismai gali ir turi taikyti taip išaiškint? nuostat? net ir teisiniamis santykiams, kurie prasid?jo ar atsirado prieš priimant prejudicin? sprendim?(38). Prejudicinio sprendimo padarini? apribojimas laiko atžvilgiu ?manomas išimtin?mis aplinkyb?mis, jeigu yra tenkinamos šiuo atžvilgiu b?tin?s s?lygos(39). Taip nebuvo šios išvados 61 punkte nurodytuose sprendimuose.

63. Atsižvelgiant ? šiuos svarstymus, ? pirm?j? prejudicin? klausim? byloje C?131/13 turi b?ti atsakyta taip: Šeštosios direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad nacionalin?s institucijos privalo apmokestinamajam asmeniui, žinojusiam ar tur?jusiam žinoti, kad dalyvauja suk?iaujant, nesuteikti teis?s ? pirkimo mokes?io atskait?, teis?s ? prek? tiekimo Bendrijos viduje atleidim? nuo PVM ir teis?s ? apmokestinamosios vert?s sumažinim? pagal šios direktyvos 28c straipsnio A

skirsnio 2 dalies antrojoje pastraipoje numatyt? mechanizm?, taip pat bet koki? su tuo susijusi? galim? teis? ? gr?žinim?, net ir tuo atveju, jeigu nacionalin?je teis?je šiuo klausimu n?ra aiški? nuostat?.

D?l antrojo prejudicinio klausimo byloje C?131/13

64. Antruoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar tai, kad buvo suk?iaujama kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kuri yra kompetentinga nesuteikti apmokestinamajam asmeniui ?vairi? teisi?, turi ?tak? galimybei ar pareigai taikyti tok? atsisakym?.

65. Mano nuomone, ? š? klausim? reikia atsakyti neigiamai d?l trijų priežas?i?.

66. Pirma, lemiamas kriterijus vertinant apmokestinamojo asmens teis? yra jo poži?ris, o teritorija, kurioje buvo suk?iaujama, neturi reikšm?s. Nepaisant to, ar buvo suk?iaujama valstyb?je nar?je, kompetentingoje nesuteikti apmokestinamajam asmeniui ?vairi? teisi?, ar kitoje valstyb?je nar?je, ar apmokestinamasis asmuo žinojo, ar tur?jo žinoti, kad jis dalyvauja suk?iaujant, bet kuriuo atveju jis neveik? s?žiningai ir protingai r?pestingai.

67. Antra, nors apmokestinimas priklauso valstybi? nari? kompetencijai, PVM sistema vis d?lto yra bendra sistema, kurios dalis ?plauk? pervedama ? S?jungos biudžet?. Taigi valstyb?s nar?s privalo bendradarbiauti, siekdamos apsaugoti tinkam? visos šios sistemos veikim?. Šio ?pareigojimo neatitikt? j? galimyb? ar pareiga užkirsti keli? suk?iavimui tik atitinkamoje savo teritorijoje.

68. Galiausiai, tre?ia, kai kurios suk?iavimo r?šys, kaip antai dingusio ?kio subjekto suk?iavimas, yra pagr?stai paremtos Bendrijos prekybos apmokestinimo sistemos mechanizmais. Iš ties? šio pob?džio suk?iavimo rentabilum? užtikrina ?sigijimo Bendrijos viduje kainos be PVM (nes to rezultatas – preki? tiekimas neapmokestinamas PVM) ir tos pa?ios prek?s tiekimo kainos su PVM (kuris nepervedamas mokes?i? institucijai) skirtumas. Be to, kadangi apgaulingas sandoris priklauso dviej? skirting? valstybi? mokes?i? institucij? kompetencijai, suk?iavim? sunkiau atskleisti. Jeigu taip pat b?t? suk?iaujama tik vienoje valstyb?je nar?je, suk?iautojams tekt? tik sumok?to ir mok?tino pirkimo PVM skirtumas ir mokes?i? institucijos greitai tai atskleist?, tiesiog palyginusios deklaracijas ir su jomis susijusias s?skaitas fakt?ras. Tod?l, jeigu dingusio ?kio subjekto suk?iavimo prevencij? vykdo vienintel? nuo to tiesiogiai nukent?jusi valstyb? nar?, tai n?ra veiksminga. Be to, gali b?ti sunku tiksliai nustatyti konkre?ius kiekvienos suinteresuotosios valstyb?s nar?s mokestinius nuostolius.

D?l tre?iojo prejudicinio klausimo byloje C?131/13

69. Tre?iuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo išaiškinti Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies s?vok? „apmokestintos“, jeigu ? pirm?j? prejudicin? klausim? b?t? atsakyta neigiamai. Tiksliau, šiuo klausimu norima sužinoti, ar apmokestinim? mokes?iu turi lemti ?gij?jo deklaracija, o gal j? gali lemti kitos aplinkyb?s, vis? pirma mokestini? institucij? išieškojimo veiksmai. Kadangi ? pirm?j? prejudicin? klausim? si?lau atsakyti teigiamai, atsakyti ? tre?i?j? klausim? netikslinga. Iš ties?, kadangi apmokestinamojo asmens s?žiningumas turi lemiam? reikšm? teis?s, kylan?ios iš nagrin?jamos nuostatos, pripažinimui ar atsisakymui j? suteikti, min?tos s?vokos apibr?žimas neturi reikšm?s, nes, šioje byloje nesant tokio s?žiningumo, min?toje nuostatoje numatytas mechanizmas netaikomas.

70. Jeigu Teisingumo Teismas ? pirm?j? klausim? atsakyt? neigiamai, bent kiek tai susij? su teise, išplaukian?ia iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies, manau, atsakymas ?

trečiojo klausimo būtų matyti iš Teisingumo Teismo jau pateikto Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies antros ir trečios pastraipų išaiškinimo, pagal kurį šioje antroje pastraipoje numatyto mechanizmo taikymui nustatytos minėtoje trečioje pastraipoje tvirtintos kumuliacinės sąlygos, tarp kurių yra sąlyga, kad „prekes sigyjantis asmuo vykdytųsipareigojimą pateikti <...> deklaraciją“(40).

71. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo trečiuoju klausimu taip pat nori išsiaiškinti, ar tai, kad nagrinėjamas prekių tiekimas buvo trauktas sukėlavimų, apie kurį apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, turi reikšmę aiškinant sąvoką „apmokestintos“. Tačiau šiuo atveju kyla ne minėtos sąvokos išaiškinimo, o analizuojamoje nuostatoje numatyto mechanizmo taikymo ar netaikymo klausimas. Tačiau šis taikymas priklauso nuo atsakymo į pirmąjį prejudicinį klausimą.

Išvada

72. Atsižvelgdamas į pateiktus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui pripažinti prašymus priimti prejudicinį sprendimą bylose C-163/13 ir C-164/13 nepriimtinais ir taip atsakyti į bylose C-131/13 pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaitavimo pagrindas, pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, nuostatas reikia aiškinti taip, kad nacionalinės institucijos privalo apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sukėliaujant, nesuteikti teisės atskaityti pirkimo mokesčių, teisės į prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM ir teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytą mechanizmą, taip pat nesuteikti jokios teisės į galimą su tuo susijusį grąžinimą, net jeigu šiuo klausimu nacionalinės teisės aktuose nėra aiškių nuostatų.

2. Tai, kad buvo sukėliaujama kitoje valstybėje narėje nei ta, kuri yra kompetentinga nesuteikti apmokestinamajam asmeniui 1 punkte išvardytų teisių, neturi įtakos nacionalinių institucijų pareigai taikyti tokį atsisakymą.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – Žr. 2013 m. rugsėjo 19 d. Komisijos pranešimą spaudai 2013, IP/13/844.

3 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 28.

4 – OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274.

5 – Staatsblad 1968, Nr. 329.

6 – Sprendimas *Melki ir Abdeli* (C-188/10 ir C-189/10, EU:C:2010:363, 27 punktą).

7 – Sprendimas *Schmidberger* (C-112/00, EU:C:2003:333, 39 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

8 – Sprendimas *Melki ir Abdeli* (EU:C:2010:363, 27 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

9 – Remiantis tikslia sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą formuluote bylose C-163/13 ir C-164/13.

10 – Iš esmės remiuosi labai išsamia šio reiškinių analize, pateikta N. Limbourg „Les différentes

typologies répertoriées en matière de carrousel TVA“, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Briuselis, 2013, p. 63–93. Taip pat žr., pvz., M. Griffioen ir L. van der Hel „New European Approach to Combat VAT Fraud“, *Intertax*, T. 42, 2014, Nr. 5, p. 298–305; R. A. Wolf „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective“, *Intertax*, T. 39, 2011, Nr. 1, p. 26–37; T. Pabiański ir W. ?li? „Zorganizowane dzia?ania przest?p?cze wykorzystuj?ce mechanizmy podatku VAT“, *Przegl?d podatkowy*, Nr. 1, 2007, p. 18–27, ir Nr. 3, 2007, p. 13–23. Taip pat, be kita ko, žr. generalinio advokato D. Ruiz?Jarabo Colomer i?vad? sujungtose byloje *Kittel* ir *Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:174, 27–35 punktai).

11 – Vis? pirma žr. Sprendim? *BP Soupergaz* (C?62/93, EU:C:1995:223, 18 punktas), Sprendim? *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 15 punktas) ir Sprendim? *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 24 punktas).

12 – Vis? pirma žr. Sprendim? *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 23 punktas).

13 – Sprendimas *Sosnowska* (EU:C:2008:395, 17 punktas).

14 – Be kit?, žr. Sprendim? *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C?487/01 ir C?7/02, EU:C:2004:263, 76 punktas), Sprendim? *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 71 punktas) ir Sprendim? *Sosnowska* (EU:C:2008:395, 22 punktas).

15 – Vis? pirma žr. Sprendim? *Halifax ir kt.* (EU:C:2006:121, 68–70 punktai ir juose nurodyta teismo praktika) ir Sprendim? *Maks Pen* (EU:C:2014:69, 26 punktas).

16 – Vis? pirma žr. Sprendim? *Fini H* (C?32/03, EU:C:2005:128, 32 punktas) ir Sprendim? *Halifax ir kt.* (EU:C:2006:121, 85 punktas).

17 – Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).

18 – Ten pat, 59 punktas.

19 – Ten pat, 58 punktas.

20 – Sprendimas *Maks Pen* (EU:C:2014:69, 26 ir 27 punktai).

21 – Sprendimas *Teleos ir kt.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 65 punktas).

22 – Sprendimas *R.* (C?285/09, EU:C:2010:742).

23 – Žr. ši? i?vad? byloje *R.* (C?285/09, EU:C:2010:381, 43 punktas).

24 – Ten pat, 57–109 punktai.

25 – Sprendimas *R.* (EU:C:2010:742, 49 ir 50 punktai).

26 – Ten pat, 52 punktas.

27 – Ten pat, 53 ir 54 punktai.

28 – Sprendimas *Mecsek?Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 50 ir 54 punktai).

29 – Pavyzdžiui, tais atvejais, jeigu sumok?ta pirkimo PVM suma viršija nagrin?jamu mokestiniu laikotarpiu mok?tino mokes?io sum?.

30 – Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (EU:C:2006:446, 51 punktas).

31 – Sprendimas *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 59–65 punktai).

32 – Be kitų, žr. Sprendimų *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16), Sprendimų *Mahagében ir Dávid* (EU:C:2012:373), taip pat Sprendimų *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 – Sprendimas *Teleos ir kt.* (EU:C:2007:548, rezoliucinės dalies 2 punktas). Taip pat žr. bylų, kurioje priimtas Sprendimas *Mecsek-Gabona* (EU:C:2012:547), kuriame nebuvo aišku, ar nagrinėjamos Bendrijos viduje tiekiamos prekės iš tiesų išvežtos iš šalies teritorijos. Nepaisydamos to, Teisingumo Teismas galimybei atsisakyti suteikti teisę ? atleidimui nuo mokesčių taikyti, kad pardavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris ?trauktas ? sukliavimui.

34 – Šiuo klausimu žr. Sprendimų *Teleos ir kt.* (EU:C:2007:548, 58 punktas).

35 – Šiuo klausimu žr. Sprendimų *Teleos ir kt.* (EU:C:2007:548, 44 ir 45 punktai).

36 – EU:C:2006:446.

37 – EU:C:2010:742.

38 – Visų pirma žr. Sprendimų *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, 16 punktas) ir Sprendimų *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33, 55 punktas).

39 – Visų pirma žr. Sprendimų *Brzeziński* (EU:C:2007:33, 56 punktas).

40 – Sprendimas *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 36 punktas).