

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2018 m. rugsėjo 6 d.(1)

Byla C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH,

kita proceso šalis:

Zollamt Feldkirch Wolfurt

(*Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Neapmokestinimas importuojant prekes ir vykdant paskesnį jų tiekimą Bendrijos viduje – Atsisakymas neapmokestinti importo PVM dėl prekių, įgytų paskesnio sukčiavimo PVM srityje, susijusio su importuotomis prekėmis – PVM už importą deklaruojančio asmens (kaip importuotojo atstovo) mokestinų prievolių – Vėlesnio ketinimo sukčiauti „užkratas“

I. Pavadas

1. Bulgarijos žmonės įgijo Šveicarijoje parfumerijos gaminių ir per trečiąją šalį išleido juos į laisvą apyvartą Austrijoje, o tada pervežė į Bulgariją. Visa tai vyko laikantis nustatytos tvarkos. Tik Bulgarijoje, atrodo, buvo „pamiršta“ nustatyta tvarka deklaruoti apmokestinamų perpardavimų ir sumokėti PVM Bulgarijai. Todėl Teisingumo Teismui vėl tenka nagrinėti sukčiavimo PVM srityje pasekmes.

2. Šiuo metu jau gausu atvejų, kuriuose Teisingumo Teismas nagrinėjo mokesčių institucijų „galimybes taikyti sankcijas“ už sukčiavimą PVM srityje. Teismas nustatė, kad tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti(2), jog dalyvauja sandoryje, kuris trauktas į sukčiavimą PVM srityje, šis asmuo PVM direktyvos tikslais turi būti laikomas dalyvaujančiu sukčiaujant(3). Tokiais atvejais valstybės narės pareigojamos nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į neapmokestinimą(4) (jeigu jis yra tiekėjas) arba į atskaitę (jeigu jis yra gavėjas)(5).

3. Ši Teisingumo Teismo vartojamą formulę dar reikėtų patikslinti. Pavyzdžiui, kyla klausimas, ar apmokestinamajam asmeniui gali būti nesuteikiama teisė ne tik į jo pardavimo neapmokestinimą, bet ir į jo pirkimo mokesčio atskaitę. Galiausiai tai reikštų *dvigubą* to paties

asmens to paties sandorio *apmokestinim*?. Be to, reikia išaiškinti kriterijus, nuo kada sandoris *trauktas* ? suk?iavim? PVM srityje.

4. Ši byla išimties tvarka n?ra susijusi su klasikine tiek?j? grandine, joje nagrin?jamas prek? importas ir pirk?jo ?vykdytas paskesnis j? pervežimas Bendrijos viduje. Tai lemia du ypatumus. Pirma, kyla klausimas, ar tik v?liau suplanuotas ir ?gyvendintas suk?iavimas PVM srityje galiausiai taip pat „užkre?ia“ ankstesn? tiekim? Bendrijos viduje. Mokes?i? poži?riu tai b?t? „palanku“, nes mokestin?s pajamos atskleidus suk?iavim? PVM srityje padid?t? (šiuo atveju – keturis kartus(6)).

5. Antra, asmuo, iš kurio šiuo atveju pareikalauta sumok?ti PVM už import?, yra nesusijusi tre?ioji šalis, t. y. import? deklarav?s asmuo. Jis n?ra susij?s su tiekimu ir nežinojo apie paskesn? savo užsakov? suk?iavim? PVM srityje. Vis d?lto, jei sutiktume su Austrijos mokes?i? administratoriaus nuomone, d?l gav?jo suk?iavimo teis? ? neapmokestinim? importo mokes?iu b?t? atimta ir import? deklaruojan?iam asmeniui.

6. Taigi, šiuo prašymu priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismui suteikiama proga patikslinti savo jurisprudencij? d?l vadinam?j? su suk?iavimu susijusi? sandori?, kai ? juos ?traukiama tre?ioji šalis (šiuo atveju – deklarantas kaip importuotojo atstovas). Be to, Teisingumo Teismui taip pat suteikiama galimyb? papildyti savo jurisprudencij? atveju, kai suk?iavimo ty?ia atsiranda tik v?liau.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

7. S?jungos teis?s pagrindas šioje byloje yra 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(7) (toliau – PVM direktyva).

8. Šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta:

„1. Valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?, pagal kuriuos: <...>

d) iš tre?iosios teritorijos ar tre?iosios šalies išsi?stos ar išgabentos prek?s importuojamos ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje užbaigiamas prek? siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekian?io importuotojo, kuriam pagal 201 straipsn? tenka ar pripaž?stama tenkanti prievol? sumok?ti PVM, vykdomas prek? tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsn?; <...>“

9. PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s neapmokestina prek? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikian?iam kaip toks, ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje prad?tas prek? siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.“

10. PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei prekes, sudaran?ias apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dal?, šis asmuo perveža ? kit? valstyb? nar?, šis pervežimas laikomas prek? tiekimu už atlyg?. „Pervežimas ? kit? valstyb? nar?“ – kilnojamojo materialiojo turto siuntimas ar gabenimas ? paskirties viet? už valstyb?s nar?s, kurioje yra turtas, teritorijos rib?, bet Bendrijos teritorijoje, kai gabenim? ar siuntim? savo verslo tikslais atlieka apmokestinamasis asmuo arba tai atliekama jo vardu.“

11. PVM direktyvos 201 straipsnis išdėstyta taip:

„Importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybės narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM.“

B. Austrijos teisė

12. PVM direktyvos reikalavimai ? Austrijos teisė buvo perkelti 1994 m. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčių įstatymas)(8). Pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymą (priedas „Vidaus rinka“) 6 straipsnį prekių importas neapmokestinamas tuomet, kai deklarantas jas iš karto po importo tiesiogiai naudoja tiekimo Bendrijos viduje sandoriams vykdyti; deklarantas pagal apskaitos dokumentus turi rodyti, kad tenkinamos 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 7 straipsnyje nustatytos sąlygos.

13. Pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 6 straipsnio 3 dalies antrą sakinį neapmokestinimas taikytinas tik tuomet, kai asmuo, kurio žmonėms prekės buvo importuotos, iš karto vykdo tiekimo Bendrijos viduje sandorį. Pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 6 straipsnio 1 dalį tiekimo Bendrijos viduje sandoriai neapmokestinami.

14. Pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 7 straipsnio 2 dalies 1 punktą tiekimo Bendrijos viduje sandoriu laikomas ir tiekimui prilyginamas prekių pervežimas, kaip tai suprantama pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 3 straipsnio 1 dalies 1 punktą.

15. Pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 3 straipsnio 1 dalies 1 punktą tiekimu už atlygą laikomas verslininko vykdomas žmonių prekių pervežimas iš nacionalinės teritorijos į kitą Bendrijos teritorijos dalį, jam siekiant disponuoti prekėmis, išskyrus tik – tiksliau apibrėžto – laikino naudojimo tikslu, net jei šis verslininkas prekes importavo į nacionalinę teritoriją. Verslininkas laikomas tiekėju.

16. Pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo 26 straipsnio 1 dalį importo apyvartos mokesčių atitinkamai taikomos – išskyrus kasacinėje byloje nereikšmingas išimtis – muitų teisės nuostatos. Pagal *Zollrechts-Durchführungsgesetz*(9) (įstatymas dėl muitų teisės taikymo) 71a straipsnį neapmokestinimo importo apyvartos mokesčių pagal 1994 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 6 straipsnio 3 dalį atvejais prievolę sumokėti pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalį mokėtini importo apyvartos mokestį taip pat turi deklarantas, jeigu jis tokios prievolės neturi jau pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 3 dalį.

III. Pagrindinė byla

17. Dvi Bulgarijos žmonės (B ir K) gijo iš žmonių Šveicarijoje prekių ir teisę disponuoti jomis Šveicarijoje. B ir K pavedimu *Vetsch Int. Transporte GmbH* (toliau – *Vetsch*), kuri, be kita ko, veikia kaip Austrijoje steigta deklarantas, importavo šias prekes į Austriją. Iš ten B ir K galiojantis ekspeditorius, kuris pateikė *Vetsch* atitinkamus važtaraštus, turėjo gabenti jas toliau į Bulgariją gavėjams B ir K.

18. *Vetsch*, kaip netiesioginė atitinkamo gavėjo Bulgarijoje atstovė, laikotarpiu nuo 2010 m. gruodžio 10 d. iki 2011 m. liepos 5 d. pateikė Austrijos muitinei iš Šveicarijos importuojamų prekių išleidimo į laisvą apyvartą procedūrai forminti skirtas deklaracijas pagal vadinamąjį 42 muitinės procedūrą(10). Kartu atitinkamoje deklaracijoje ji paprašė neapmokestinti importo apyvartos mokesčių pagal 1994 m. Austrijos apyvartos mokesčių įstatymo (priedas „Vidaus rinka“) 6

straipsnio 3 dalį. Šis prašymas buvo patenkintas. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra duomenų, rodančių, kad *Vetsch* būtų pažeidusi teisinį pareigą pateikti reikalaujamus dokumentus.

19. Trimis atvejais *Vetsch* atstovavo Bulgarijos verslininkui K, dviem atvejais – Bulgarijos verslininkui B. Kaip ir prašyta, prekės buvo išleistos į laisvą apyvartą neįtraukiant į apskaitą importo apyvartos mokesčio sumą. Vėliau ekspeditorius nuvežė prekes įsigijusiems asmenims į Bulgariją.

20. B ir K tinkamai deklaravo tiekimą Bendrijos viduje iš Austrijos į Bulgariją tiek Austrijoje, tiek Bulgarijoje ir pateikė informaciją apie mokesčius. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, gali būti laikoma, kad prekės pateko į Bulgarijos teritoriją ir tuo metu, kai buvo vežamos, jomis visų laikų disponavo B ir K.

21. Vėliau abi Bulgarijos įmonės, B ir K, perpardavė prekes (atrodo, kad šis pardavimas buvo apmokestintas). Tačiau jos šio pardavimo nedeklaravo – priešingai, deklaravo neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje bendrovei *Vetsch*, kuriai prieš tai buvo pavesta pateikti muitinės deklaraciją. Tačiau toks tiekimas – dėl to ginčo nėra – niekada nebuvo vykdytas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, tai reiškia, kad B ir K yra atsakingos už mokesčių slėpimą Bulgarijoje. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokių duomenų, iš kurių būtų galima spręsti, kad *Vetsch* vienaip ar kitaip buvo sąsipainiojusi su šia sukčiavimų PVM srityje.

22. 2011 m. rugsėjo 6 d. sprendimu iš *Vetsch* pareikalauta sumokėti importo apyvartos mokesčio skolą, nes nebuvo tenkinamos minėtose deklaracijose nurodyto neapmokestinimo sąlygos. Pagal įstatymo dėl muitų teisės taikymo 71a straipsnį prievolė sumokėti importo apyvartos mokestį turi ir deklarantas.

23. 2011 m. rugsėjo 15 d. *Vetsch* pateikė muitinei prieštaravimą dėl šio sprendimo, į 2012 m. sausio 31 d. muitinę atmetė. Dėl tokio sprendimo *Vetsch* 2012 m. kovo 2 d. padavė skundą. 2016 m. kovo 30 d. sprendimu *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) skundą atmetė kaip nepagrįstą.

24. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nuomone, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl „su sukčiavimu susijusių sandorių“ neapmokestinimas turi būti netaikomas jau tiekimui Bendrijos viduje sandoriui Austrijoje (tiksliau, pervežimui Bendrijos viduje), nes Bulgarijos įmonės B ir K vėliau nusiųpė mokesčius. Todėl taip pat netenkinama neapmokestinimo importo apyvartos mokesčiu sąlyga, nes pagal ją reikalaujama, kad importavus prekę turi būti vykdomas neapmokestinamas tiekimas.

25. Dėl šio *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) sprendimo *Vetsch* pateikė kasacinį skundą, dėl kurio *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) dabar turi priimti sprendimą.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

26. 2017 m. birželio 29 d. sprendimu, gautu 2017 m. rugsėjo 8 d., *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas), remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar turi būti neleidžiama pagal Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnį neapmokestinti pervežimo Bendrijos viduje iš valstybės narės, kai šis pervežimas kitą valstybę narę inicijavęs apmokestinamasis asmuo kitoje valstybėje narėje deklaruoja su pervežimu Bendrijos viduje susijusį įsigijimo Bendrijos viduje sandorį, tačiau su atitinkamomis prekėmis vykdydamas

paskesn? apmokestinam?j? sandor? kitoje valstyb?je nar?je suk?iauja mokes?i? srityje neteis?tai deklaruodamas neapmokestinam?j? tiekimo Bendrijos viduje iš šios kitos valstyb?s nar?s sandor??

2. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? reikšminga tai, ar apmokestinamasis asmuo pervežimo Bendrijos viduje metu jau tur?jo ketinim? su šiomis prek?mis vykdant paskesn? sandor? suk?iauti mokes?i? srityje?“

27. Procese Teisingumo Teisme *Vetsch*, Austrijos Respublika, Graikijos Respublika ir Europos Komisija pateik? rašytines pastabas ir visos, išskyrus Graikijos Respublik?, dalyvavo 2018 m. birželio 27 d. teismo pos?dyje.

V. Vertinimas

A. Prejudicini? klausim? apimtis

28. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas aiškiai teiraujasi tik d?l s?lyg?, kurioms esant gali b?ti atsisakoma neapmokestinti pagal PVM direktyvos 138 straipsn?(11). Ta?iau matyti, kad iš esm?s abiem klausimais siekiama išsiaiškinti atsisakymo neapmokestinti importo taikymo mast? PVM už import? deklaranto (*Vetsch*) lygmeniu.

29. Taigi iš esm?s prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nor?t? sužinoti, ar turi b?ti atsisakyta taikyti neapmokestinim? pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? deklarantui, kaip importuotojo atstovui, jeigu gav?jas po to, kai prek? iš importo valstyb?s nar?s buvo pervežta ? kit? valstyb? nar? (paskirties šal?), v?liau suk?iauja mokes?i? srityje, o atitinkamas ketinimas tai daryti atsirado tik pasibaigus pervežimui. Tod?l si?lau Teisingumo Teismui nagrin?ti pirm?j? klausim? atsižvelgiant ? PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto, siejamo su 138 ir 201 straipsniais, s?lygas.

30. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatavo, kad nagrin?jamu atveju nenustatytas Bulgarijos pirk?jo ketinimas jau pervežant prekes Bendrijos viduje v?liau nusl?pti mokes?ius. Tod?l turi b?ti daroma prielaida, kad importuojant ? Austrij? ir pervežant ? Bulgarij? ketinimo suk?iauti dar nebuvo. Tai svarbu atsakant ? pirm?j? klausim?, tod?l ? antr?j? klausim? gali b?ti atsakyta jau atsakant ? pirm?j? klausim?.

B. Teisinis vertinimas

31. Visos PVM direktyvos 143 ir 138 straipsni? objektyvios s?lygos tenkinamos. Taip pat gali b?ti daroma prielaida, kad ?rodymai, numatyti (atitinkamai galiojan?ios redakcijos) PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, egzistuoja, nes prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas neišreišk? abejoni? šiuo klausimu. Be to, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat galima suprasti, kad prek?s buvo importuotos ? Austrij? ir v?liau pervežtos ? Bulgarij?. Kol kas n?ra joki? tai paneigian?i? ?rodym?, išskyrus muitin?s tarnybos ir Austrijos Respublikos bendro pob?džio prielaidas.

32. Vis d?lto, jeigu mokes?i? administratorius gal?t? ?rodyti(12), kad prek?s iš tikr?j? nepateko ? kit? valstyb? nar?, objektyvios neapmokestinimo s?lygos pagal PVM direktyvos 143 straipsn? neb?t? tenkinamos. Tokiu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? aiškintis klausim?, ar, veikdama s?žiningai, *Vetsch* gal?jo daryti prielaid? d?l importo neapmokestinamumo(13). Ta?iau teismas nepateik? tokio klausimo Teisingumo Teismui.

33. Šiuo klausimu reikia priminti, kad bet koks faktini? aplinkybi? vertinimas yra nacionalinio teismo kompetencija; nacionalinis teismas, atsižvelgdamas ? nagrin?jamos bylos ypatumus, privalo ?vertinti prejudicinio sprendimo reikalingum? priimant sprendim? nagrin?jamoje byloje ir

Teisingumo Teismui pateiktin? prejudicini? klausim? svarb?.

34. Taigi, teis?s ? importu neapmokestinim? b?t? galima netekti, darant pirm? nurodyt? prielaid? (išvados 31 punktas), tik dviem b?dais. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija (šiuo klausimu žr. 1 skirsn?), neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 143 straipsn? tur?t? b?ti „tiesiogiai“ netaikomas *Vetsch*, jeigu *Vetsch* žinojo arba tur?jo žinoti apie b?sim? suk?iavim? PVM srityje (šiuo klausimu žr. 2 skirsnio a dal?). Taip pat ?manoma, kad importu neapmokestinimas pagal direktyvos 143 straipsn? yra taip susij?s su paskesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimu, kad neapmokestinimo netaikymas tiekimui Bendrijos viduje (arba pervežimui Bendrijos viduje) daro atitinkam? poveik? importu neapmokestinimui (šiuo klausimu žr. 2 skirsnio b ir c dalis), net jeigu *Vetsch* neprival?jo žinoti apie v?lesn? suk?iavim? PVM srityje. Tiesa, tokiu atveju v?lesnis B ir K ketinimas suk?iauti tur?t? gal?ti kažkaip daryti ?tak? ankstesnio pervežimo vertinimui (šiuo klausimu žr. 2 skirsnio d dal?).

1. Neapmokestinimo netaikymas importui kaip kovos su suk?iavimu priemon?

35. Kova su galimu mokesi? sl?pimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripaž?stamas ir skatinamas tikslas. Be to, asmenys negali remtis S?jungos teis?s nuostatomis suk?iaudami arba piktnaudžiaudami(14).

36. Vis d?lto valstybi? nari? nustatytos priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Vis? pirma jos negali b?ti naudojamos taip, kad d?l j? b?t? abejojama PVM neutralumu(15). Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s, kad mokesi? administratorius negali versti apmokestinamojo asmens atlikti sud?tingus ir nuodugnius jo tiek?jo patikrinimus, taip *de facto* perduodamas jam savo tyrimo funkcijas(16).

37. Vis d?lto S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas imt?si bet koki? priemoni?, kuri? iš jo gali b?ti pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokesi? srityje(17).

38. Atsisakyti suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait? arba neapmokestinti galima ne tik tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats suk?iauja mokesi? srityje, bet ir tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas prek? ar paslaug? dalyvavo su suk?iavimu PVM srityje susijusiame sandoryje(18). Tokiomis aplinkyb?mis šis apmokestinamasis asmuo PVM tikslais turi b?ti laikomas dalyvaujan?iu suk?iaujant, neatsižvelgiant ? tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna pelno(19).

2. Neapmokestinimo netaikymas importui importuotojo atstovo lygmeniu

a) Tiesioginis atsisakymas neapmokestinti importo?

39. Ši jurisprudencija d?l suk?iavimo susijusi tiek su pirkimo, tiek su pardavimo sandoriu. Taigi, tam tikromis aplinkyb?mis vienam ir tam pa?iam asmeniui gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ne tik ? neapmokestinim?(20), bet ir ? pirkimo PVM atskait?(21). Kuo daugiau ?traukt? asmen?, tuo labiau sulig kiekviena tiekimo grandin?s dalimi did?t? mokestin?s pajamos.

40. Ir šiuo atveju Austrijos Respublika taiko *Vetsch* importo PVM ir tuo pat metu gali neleisti B ir K neapmokestinti pervežimo Austrijoje. Bulgarijos Respublika savo ruožtu gali atsisakyti suteikti teis? K ir B ? PVM atskait? nuo deklarauto ?sigijimo Bendrijos viduje ir kartu nustatyti mokest? už tiekim? Bulgarijoje. Tas pats tiekimas b?t? apmokestintas keturis kartus. Ta?iau, kaip teisingai nurod? Komisija, PVM žala buvo padaryta tik vien? kart?, t. y. Bulgarijoje.

41. Teisingumo Teismas dar netur?jo progos priimti sprendimo, ar toks daugybinis asmens apmokestinimas atitinka mokes?i? neutralumo princip?(22) ir yra proporcingas siekiamam tikslui kovoti su suk?iavimu PVM srityje. Teisingumo Teismui taip pat dar neteko išreikšti nuomon?s d?l galim? problem?, susijusi? su *non bis in idem* principu(23). D?l pateikiam? prejudicin? klausim? Teisingumo Teismas iki šiol visuomet nagrin?jo tik atskirai pasekmes vienam asmeniui arba d?l vieno sandorio.

42. Nagrin?jamas atvejis gal?t? suteikti prog? pateikti bendr? vertinim?. Vis d?lto *Vetsch*, kaip PVM už import? deklarantei, negali b?ti priekaištaujama, kad ji tur?jo žinoti, jog kažkaip pad?jo savo užsakovams ?gyvendinti suplanuot? suk?iavimo PVM srityje Bulgarijoje plan?. Tod?l neapmokestinimo tiesioginio apribojimo, kurias yra suformulav?s Teisingumo Teismas, s?lygos netenkinamos.

43. Toks kaltinimas taip pat negali b?ti grindžiamas, pavyzdžiui, kaip atsakydama ? Teisingumo Teismo klausim? per teismo pos?d? nurod? muitin?s tarnyba, vien valstyb?s nar?s nustatytos specialios muitin?s proced?ros (šiuo atveju – vadinamoji 42 muitin?s proced?ra) taikymu. Jeigu ši proced?ra iš tikr?j? labai palanki suk?iavimui(24), valstyb? nar? privalo j? koreguoti arba visiškai panaikinti. Bet kuriuo atveju apmokestinamajam asmeniui negali b?ti v?liau priekaištaujama vien d?l to, kad jis laik?si ?statym?. Vadinasi, *Vetsch* iš esm?s gali „remtis“ importo neapmokestinimu.

b) Importo neapmokestinimo ir paskesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo ryšys

44. Vadinasi, galimyb? atsisakyti neapmokestinti *Vetsch* importo b?t? tik tuo atveju, jei atsisakymas neapmokestinti paskesnio tiekimo Bendrijos viduje taip pat daryt? ?tak? neapmokestinimui pagal direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt?. Atrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, klausdamas tik d?l PVM direktyvos 138 straipsnyje nustatyt? s?lyg?, daro b?tent toki? prielaid?.

45. Šiuo atveju reikia atsakyti ? klausim?, kaip turi b?ti suprantamas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte ?tvirtintas faktinis požymis, pagal kur? numatoma, kad importavus prekes j? tiekimas ? kit? valstyb? nar? „neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsn?“: ar neapmokestinimas priklauso tik nuo to, ar abstrak?iai tenkinamos paskesnio neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje s?lygos? Ar tiek?jas (šiuo atveju – pervežan?ios Bulgarijos ?mon?s B ir K) privalo tur?ti galimyb? konkre?iai „remtis“ neapmokestinimu?

46. Vertinant abstrak?iai, subjektyv?s tre?iosios šalies ketinimai n?ra reikšmingi. Ta?iau, vertinant konkre?iai, papildomai b?t? reikalaujama, kad asmuo, kurio vardu deklarantas, kaip atstovaujantis importuotojui, atliko importo formalumus, konkre?iu atveju taip pat tur?t? teis? ? paskesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinim?. Taigi, jei Bulgarijos ?mon?s (B ir K) d?l paskesnio suk?iavimo PVM srityje netur?t? galimyb?s remtis importavus prekes vykdomo tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimu, *Vetsch* taip pat negal?t? b?ti taikomas importo neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt?.

47. Tiesa, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod?, kad tokiam importo PVM deklarantui kaip *Vetsch*, kuris nežinojo apie paskesn? savo užsakovo suk?iavim? prid?tin?s vert?s mokes?iu ir kuriam taikoma atsakomyb?, yra numatyta speciali proced?ra, kurios laikantis galima prašyti atleisti nuo šio mokes?io. Vis d?lto atleidimas nuo importo PVM neišvengiamai reiškia, kad pirma šis mokestis turi b?ti atsirad?s, tod?l š? aspekt? reikia nagrin?ti pirmiausia.

c) Abstraktus pervežimo neapmokestinimo vertinimas

48. Abejotina, ar pagal S?jungos teis? (konkre?iai – PVM direktyvos 201 straipsn?) valstybei narei taip pat leidžiama prievol? mok?ti PVM nustatyti tre?iajai šaliai, kuriai tenka mok?ti (solidariai) mokest? vien tod?l, kad tikrasis mokes?i? mok?tojas nusl?p? mokes?ius, nors tre?ioji šalis (šiuo atveju *Vetsch*) apie tai nežinojo ar netur?jo žinoti. B?tent taip atsitikt? konkre?iu atveju teigiant, kad importo neapmokestinimas susij?s su paskesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimu. Galiausiai tai reikšt? tre?iosios šalies atsakomyb? be kalt?s, kaip ji numatyta muit? teis?s aktuose(25).

49. Vis d?lto tuo galima suabejoti atidžiau panagrin?jus Teisingumo Teismo jurisprudencij?. Viena vertus, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad muito mokes?i? taikymas ir apmokestinimas PVM n?ra panašios operacijos(26). Tod?l Teisingumo Teismo argumentai, susij? su muit? teis?s aktais, priešingai, nei per teismo pos?d? teig? muitin?s tarnyba, neb?tina taikytini aiškinant PVM direktyv?(27).

50. Kita vertus, tre?iosios šalies (šiuo atveju – deklaranto) prievol? sumok?ti mokes?ius nagrin?jamoje byloje grindžiama PVM direktyvos 201 straipsniu ir bet kuriuo atveju laikytina kišimusi ? laisv? užsiimti verslu pagal Pagrindini? teisi? chartijos 16 straipsn?, o esant tam tikroms aplinkyb?ms – ir ? pagrindin? teis? ? nuosavyb? pagal 17 straipsn?. Pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalies antr? sakini? reikalaujama, kad toks ?sikišimas b?t? proporcingas. Apribojimai galimi tik tuo atveju, kai jie b?tini ir tikrai atitinka S?jungos pripažintus bendrus interesus(28).

51. Atsižvelgiant ? tai, su PVM direktyva „nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo atliekamu suk?iavimu ar kad kitas ankstesnis ar v?lesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandin?s dalis, susij?s su suk?iavimu PVM srityje“(29). Tai – argumentas prieš konkret? faktinio požymio „neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsn?“ vertinim?.

52. Kitokiai išvadai prieštarauja importo neapmokestinimo susiejimo su paskesnio pervežimo Bendrijos viduje neapmokestinimu prasm? ir tikslas.

53. Kaip Komisija teisingai pažym?jo teismo pos?dyje, neapmokestinimu pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt?(30) siekiama supaprastinimo. Jis pasireiškia tuo, kad importo neapmokestinimas gali nulemti kitu atveju turimos teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? netaikym?, atsižvelgiant ? priešingu atveju atsirandan?i? prievol? mok?ti importo PVM (žr. PVM direktyvos 168 straipsnio e punkt?). Taip ?mon?ms sudaromos palankesn?s tarpvalstybinio prek? jud?jimo s?lygos (šiuo atveju – importas ir paskesnis tiekimas Bendrijos viduje). Šis tikslas supaprastinti taip pat leidžia teigti, kad pirmenyb? tur?t? b?ti teikiama abstrak?iam paskesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo vertinimui.

54. Be to, Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l vadinam?j? su suk?iavimu susijusi? sandori? nelemia tiekimo Bendrijos viduje atsisakymo (b?tinos s?lygos tenkinamos ir toliau). Ji lemia tik tai, kad suk?iautojas (arba bet kuris asmuo, kuris žinojo arba tur?jo žinoti apie suk?iavim?) negali remtis faktiškai galimu neapmokestinimu(31).

55. Tokios Teisingumo Teismo jurisprudencijos prasm? ir tikslas taip pat skatina vertinti abstrak?iai. Remiantis šia jurisprudencija, teis? ? pirkimo mokes?io atskait? arba neapmokestinim? nesuteikiama tik tada, jeigu verslininkui konkre?iu atveju gali b?ti pareikštas asmeninis kaltinimas (jis žinojo apie suk?iavim? arba nesi?m? priemoni?, kuri? iš jo gal?jo b?ti pagr?stai pareikalauta), ir b?tent d?l šios priežasties. Tik šis kaltinimas lemia, kad verslininkas nebegali remtis jam palankiomis mokes?i? teis?s nuostatomis(32). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas panašioje byloje *UAB Enteco Baltic* taip pat nusprend?, kad negali b?ti uždrausta

pasinaudoti teise ? neapmokestinim? pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt?, jeigu ?gij?jas suk?iavo PVM srityje, o importuotojas negal?jo apie tai ?žinoti(33).

56. Tas pats tur?t? b?ti taikoma kitai tre?iajai ?šaliai. Jeigu pastarajai taip pat negali b?ti pareikštas min?tas kaltinimas, pagal S?jungos teis? numatytas neapmokestinimas, mano nuomone, negali b?ti ribojamas ir, kaip nagrin?jamu šioje byloje atveju, deklarantui (kaip importuotojo atstovui), net jeigu preki? pervež?jas konkre?iu atveju negal?t? remtis neapmokestinimu.

57. Galiausiai tre?i?j? asmen? pagrindin?s teis?s (žr. 50 punkt?) ir proporcingumo principas taip pat skatina vertinti abstrak?iai. Spr?sti d?l apmokestinamojo asmens neapmokestinimo pagal (paskesnius) tre?iosios šalies veiksmus, kuriems šis asmuo negal?jo daryti jokios ?takos, b?t? nesuderinama su teisinio saugumo ir proporcingumo principais (šiuo klausimu žr. 51 punkt?).

58. Kadangi *Vetsch* (kaip importuotojo deklarantui ir atstovui) negali b?ti teikiami tokie kaltinimai, ji ir toliau gali remtis importo neapmokestinimu. Gali b?ti, kad atsižvelgiant ? min?t? kaupiam?j? poveik? ir perteklin? kompensacij? (šiuo klausimu žr. šios išvados 39 ir paskesnius punktus) B ir K tai netur?t? b?ti taikoma; d?l šios priežasties jos tikriausiai negal?s remtis importo neapmokestinimu Austrijoje.

d) **Arba: konkretus pervežimo neapmokestinimo vertinimas**

59. Jeigu Teisingumo Teismas vis d?lto padaryt? išvad?, kad sprendžiant d?l importuotojo atstovo (t. y. *Vetsch*) neapmokestinimo importo mokes?iu svarbu atsižvelgti ? tai, ar asmuo, kuris vykdo paskesn? pervežim? Bendrijos viduje (t. y. B ir K), konkre?iu atveju gali remtis neapmokestinimu pagal PVM direktyvos 138 straipsn?, tuomet reik?t? išnagrin?ti, ar tenkinamos jo s?lygos.

60. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? B ir K tur?t? b?ti netaikomas pervežimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, jei patys verslininkai b?t? nusl?p? mokes?ius arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su suk?iavimu PVM srityje(34). Vis d?lto taip negalima teigti, jei gav?jai iš Bulgarijos, anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, importo metu dar neplanavo suk?iauti PVM srityje. Tuo metu jie dar nesl?p? mokes?i? ir s?moningai nedalyvavo juos slepiant.

61. Vadinasi, svarbiausia yra atsakyti ? klausim?, ar v?liau pasikeit?s apmokestinamojo asmens ketinimas gali nulemti neapmokestinimo (arba galimyb?s remtis neapmokestinimu) netaikym? atgaline data. Paneig?iau tai d?l keli? priežas?i?.

1) *PVM direktyvos tekstas ir strukt?ra*

62. Viena vertus, pagal PVM teis?s aktus v?liau pasikeit? apmokestinamojo asmens ketinimai iš esm?s neturi atgalinio poveikio. Tai rodo, pavyzdžiui, Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l pirkimo PVM atskaitos. Teis? ? atskait? atgaline data neišnyksta, kai, pavyzdžiui, suplanuota komercin? veikla nutraukiama dar neprad?ta (nepavyk?s verslas). Kai išlaid? patiriama ketinant vykdyti ekonomin? veikl?, asmuo turi teis? atskaityti pirkimo PVM taip pat ir tuo atveju, kai ekonomin?s veiklos planas žlunga ir suplanuoti apmokestinami sandoriai nesudaromi(35). Pagal naujausi? Teisingumo Teismo jurisprudencij? pasikeit?s mokes?io tarifo dydžio vertinimas ir atitinkamai papildomai mok?tina mokes?io suma taip pat lemia ne pirkimo PVM atskaitos taikym? atgaline data(36), o atskait? *ex nunc*.

63. Be to, vertinant konkre?iai, nustatant apskai?iavimo pagrind?, pagal PVM direktyvos 63 straipsn?, o d?l pervežimo – pagal 68 straipsn? prievolei apskai?iuoti mokest? svarbus preki?

patiekimo ir (arba) paslaugų suteikimo momentas. Vadinasi, vertinant neapmokestinimą, prekių patiekimo ir (arba) paslaugų suteikimo vietą ar mokesčių tarifą, lemiamą reikšmę turi šis momentas. Tai neseniai dar kartą konstatavo Teisingumo Teismas byloje *Kollroß ir Wirtl*(37). PVM direktyvos 184 ir paskesnių straipsnių nuostatose dėl tikslinio atvejų taip pat kalbama apie *ex nunc* taisymus dėl pasikeitusių aplinkybių.

64. Galiausiai PVM, kaip netiesioginis mokestis, skirtas perkelti kitai pagal civilinę teisę sudarytos sutarties šaliai. Iš esmės tai reiškia, kad perkeliama PVM suma yra nustatyta prekių patiekimo ir (arba) paslaugų suteikimo momentu ir negali būti apskaičiuojama vėliau, atgaline data(38).

2) Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl „su sukėlivimu susijusių“ sandorių

65. Be to, Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo dalyvautų sandoryje, kuris yra „trauktas“ su sukėlivimu PVM srityje. Jeigu importo ir pervežimo metu sukėlivimas PVM srityje dar nebuvo suplanuotas, negalima teigti apie dalyvavimą sandoryje, kuris yra trauktas su sukėlivimu PVM srityje. Nesant veikų vykdytų asmens tyčios, tuo metu trūksta sąsajos su (planuojamu) sukėlivimu PVM srityje.

66. Be to, akivaizdu, kad Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl vadinamųjų su sukėlivimu susijusių sandorių ligi šiol buvo formuojama remiantis atvejais, kuriais, kitaip nei šiuo atveju, nuo pat pradžių buvo planuojama sukėliuti PVM srityje. Iš esmės ši jurisprudencija susijusi su organizuoto (paprastai tarpvalstybinio) nusikalstamumo sritimi.

67. Taigi gyvendinto arba planuojamo sukėlivimo faktas ir kartu subjektyvi kaltė tiekimo (šioje byloje – pervežimo) metu laikytini lemiamu veiksmu siekiant atsisakyti suteikti kaltam asmeniui (ir visiems „bendrininkams“, t. y. asmenims, kurie apie tai žinojo arba turėjo žinoti(39)) teisę neapmokestinimui ir (arba) atskaitai.

3) Pakankamai pašalinta žala Bulgarijoje

68. Galiausiai vėliau Bulgarijoje patirta žala dėl PVM irgi buvo kompensuota atitinkamai apskaičiuavus mokesčius, be to, gali būti taikomos Bulgarijos baudžiamojoje teisėje numatytos sankcijos.

69. Todėl reikia pritarti Komisijai, kad atgal veikiantis Austrijoje neapmokestinamo pervežimo „užkratas“ nėra nei tinkama, nei būtina (todėl taip pat neproporcinga) priemonė siekiant atitaisyti Bulgarijoje patirtą žalą. Kaip jau kitur yra pažymėjus Teisingumo Teismas, pagal teritorinio taikymo principą tokios pajamos priklauso valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas(40). Šiuo atveju tokia valstybė narė buvo, kaip teisingai nurodė Komisija, Bulgarija, o ne Austrija.

70. Vadinasi, tiekimas būtų neapmokestinamas net konkrečiai vertinant pervežimo Bendrijos viduje neapmokestinimą, taigi *Vetsch* atliktas importas pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą taip pat neapmokestinamas ir toks išlieka, nepaisant vėlesnio B ir K sukėlivimo.

VI. Išvada

71. Siūlau Teisingumo Teismui iškart abu *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktus klausimus atsakyti taip:

Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio 1 dalies d punktas, siejamas su 138 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad nuoroda į neapmokestinimą pagal 138 straipsnį yra susijusi tik su abstrakčia teise į neapmokestinimą. Tai reiškia, kad negali būti atsisakyta importo PVM

deklarantui suteikti teisės į importo neapmokestinimą, jeigu tik prekės gavėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad perveždamas prekes Bendrijos viduje dalyvauja į sukėlavimą PVM srityje trauktame sandoryje.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Kai kuriuose ankstesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas dar nurodo „galėjo žinoti“ – žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimų *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 60 punktas). Tačiau dabar, atrodo, teisingai nebesivadovaujama šia pernelyg plačia formulute, kuri buvo grindžiama tik prejudiciniu klausimu.

3 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).

4 Žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendimų *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimų *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimų *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 42 punktas).

5 Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimų *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 47 punktas), 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimų *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimų *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 26 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimų *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 37 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimų *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 59 ir 61 punktai).

6 Austrijos Respublika galėtų nustatyti PVM už importą ir kartu neleisti neapmokestinti pervežimo į Austriją. Bulgarijos Respublika galėtų savo ruožtu nesuteikti teisės į mokesčio už deklaravimą įsigijimą Bendrijos viduje atskaitą ir kartu apmokestinti tiekimą Bulgarijoje.

7 OL L 347, 2006, p. 1.

8 Iki 2010 m. gruodžio 31 d. pateiktoms deklaracijoms – dar *Bundesgesetz* (Federalinis įstatymas; *BGBI.*, Nr. 756/1996) redakcijos, vėliau priimtoms deklaracijoms – 2010 m. *Abgabenänderungsgesetz* (Mokesčių pakeitimo įstatymas; *BGBI. I*, Nr. 34) redakcijos.

9 Kasacinėje byloje dar taikytinos trečiosios įstatymo dalyje muitų teisės taikymopataisos (*BGBI. I*, Nr. 13/1998) redakcijos.

10 Taip pat žr. panašioje byloje priimtą 2018 m. birželio 20 d. Sprendimų *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473) ir papildomus paaiškinimus dalyje vadinamosios 42 muitynės procedūros generalinio advokato P. Mengozzi išvadoje byloje *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:215, 20 punktas, 4 išnaša).

11 Šiame straipsnyje nustatomas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. Pervežimas Bendrijos viduje, kaip šiuo atveju, pagal direktyvos 17 straipsnio 1 dalį laikomas prekių tiekimu už atlygą.

12 Teisingumo Teismas jau yra paneigęs apmokestinamojo asmens prievolę įsitikinti, kad įsigijusio asmens gabenamos prekės iš tiesų pasiekę paskirties šalį – žr. 2012 m. rugsėjo 6 d.

Sprendim? *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 40 ir paskesni punktai). Taip pat žr. naujausi? 2018 m. birželio 20 d. Sprendim? *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 67 ir paskesni punktai).

13 Žr. Teisingumo Teismo jurisprudencij? šiuo klausimu: 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 95 ir paskesni punktai), 2017 m. birželio 14 d. Sprendimas *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C?26/16, EU:C:2017:453, 74 ir paskesni punktai), 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 47 ir paskesni punktai) ir 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 68 punktas).

14 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 43 punktas), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 42 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 54 punktas).

15 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 50 punktas). Taip pat žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendim? *Gabalfriša ir kt.* (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 52 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Mahagében* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 57 punktas).

16 Šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendim? *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 51 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendim? *Stroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, 50 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Mahagében* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 65 punktas).

17 Šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendim? *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 52 punktas), 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Mahagében* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 54 punktas) ir 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *Teleos ir kt.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 65 ir 68 punktai).

18 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas).

19 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 27 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 39 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).

20 Žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendim? *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendim? *Traum* (C?492/13, EU:C:2014:2267, 42 punktas) ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas).

21 Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 47 punktas), 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendim? *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti* (C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 62 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendim? *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 26 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendim? *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 37 punktas), 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 59 ir 61 punktai).

22 Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendim? *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendim? *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendim? *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, 57 punktas) ir mano išvad? byloje *Di Maura*

(C-246/16, EU:C:2017:440, 42 punktas).

23 2018 m. kovo 20 d. Sprendimas *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197), 2017 m. gegužės 18 d. EŽTT sprendimas *Jóhannesson ir kiti prieš Islandiją* (22007/11) ir 2016 m. lapkričio 15 d. EŽTT sprendimas *A ir B prieš Norvegiją* (24130/11 ir 29758/11). Šiuo klausimu taip pat žr. J. Kokott, *Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren*, NZWiSt 2017, 409 (414 ir 415).

24 Šiuo klausimu žr. 2011 m. gruodžio 12 d. Europos Audito Rėmų pranešimų spaudai (galima rasti adresu: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_lt.doc).

25 Žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimas *Pascoal & Filhos* (C-97/95, EU:C:1997:370, 61 punktas) ir 1996 m. gegužės 14 d. Sprendimas *Faroe Seafood ir kt.* (C-153/94 ir C-204/94, EU:C:1996:198, 114 punktas).

26 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 56 punktas).

27 Šiuo klausimu žr. mano išvadų byloje *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:7, 80 punktas).

28 Teisingumo Teismas taikė šį proporcingumo principą dar prieš įsigaliojant Chartijai; žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 58 punktas).

29 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 41 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 41 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 47 punktas). Taip pat žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 55 punktas).

30 Atviras klausimas 2018 m. birželio 20 d. Sprendime *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473) ir generalinio advokato P. Mengozzi išvadoje byloje *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:215).

31 Šiuo klausimu žr. ESTT formuluotą „Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukuriamais ar piktnaudžiaudami“ 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendime *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), tokio sprendimo ištakos – 2006 m. vasario 21 d. Sprendime *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktas).

32 Šiame etape klausimų, ar prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas ir pirkimo mokesčių atskaita iš tiesų laikytini privilegijomis, norėčiau palikti neatsakytą, nes tuo siekiama ne suteikti lengvatą savininkui, o išreikšti teisinį principą ir būtiną sąlygą tam, kad veiktų netiesioginis vartojimo apmokestinimas (šiuo atveju – paskirties vietoje). Abejočiau, ar sisteminis apmokestinimo būdų gyvendinimo taisyklės galėtų būti apibūdintos kaip privilegija.

33 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 100 punktas).

34 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 40 punktas) ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 38 ir 39 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

35 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24 punktas), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67, 17 punktas) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktas).

- 36 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 43 punktas) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 50 punktas) (visos materialiosios ir formaliosios s?lygos teisei ? atskait? buvo tenkinamos tik patikslinus s?skait? fakt?r?). Taip pat žr. mano išvad? byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2017:927, 53 ir paskesni punktai).
- 37 2018 m. geguž?s 31 d. Sprendimas *Kollroß ir Wirtl* (C?660/16 ir C?661/16, EU:C:2018:372, 48 punktas).
- 38 Galiausiai toks taikymas atgaline data taip pat atmestas d?l v?lesnio suk?iavimo: 2018 m. geguž?s 31 d. Sprendimas *Kollroß ir Wirtl* (C?660/16 ir C?661/16, EU:C:2018:372, 48 punktas).
- 39 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas), 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 39 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 27 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).
- 40 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 37 punktas).