TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 7 d.*

Byloje C-285/09

dėl *Bundesgerichtshof* (Vokietija) 2009 m. liepos 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 24 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą baudžiamojoje byloje prieš

R.,

dalyvaujant:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Proceso kalba: vokiečių.

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, ir A. Arabadjiev, teisėjai E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (pranešėjas), T. von Danwitz ir C. Toader,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,
posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. gegužės 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— R., atstovaujamo *Rechtsanwälte* A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz ir K.-F. Zapf,

— *Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof*, atstovaujamo M. Harms ir K. Lohse,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo baristerio B. Doherty,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou ir V. Karra,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

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

priima šį

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

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

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

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

„Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

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

<…>“

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

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

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

Nacionalinės teisės aktai

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

„1. Kiekvienas asmuo, kuris

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

<…>

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

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

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

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

11 *UStG* 6a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

2) įsigyjantis asmuo yra:

a) verslininkas, kuris įsigijo tiekiamą prekę savo verslui;

b) juridinis asmuo, kuris nėra verslininkas arba kuris tiekiamą prekę įsigijo ne savo verslui; arba

c) bet kuris kitas tiekiamą naują transporto priemonę įsigyjantis asmuo;

ir

3) įgijėjo įsigyjamai tiekiamai prekei taikomi kitos valstybės narės teisės aktai dėl apyvartos mokesčio.

<…>“

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

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

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

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

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

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

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

18 Nuo 2002 m. R. įvykdė daug manipuliacijų, nuslėpdamas tikrųjų transporto priemonių pirkėjų tapatybę, kad Portugalijos Respublikos teritorijoje įsteigti platintojai galėtų sukčiauti PVM šioje valstybėje narėje. Tai leido jam parduoti transporto priemones už pelningesnę kainą ir taip gauti daugiau pajamų.

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

20 Savo ruožtu tikrieji atitinkamų transporto priemonių pirkėjai perparduodavo jas galutiniams privatiems pirkėjams Portugalijoje, nedeklaruodami Portugalijos mokesčių administratoriui apie ankstesnį įsigijimą Bendrijos viduje ir nemokėdami už šį įsigijimą mokėtino PVM. Tikrieji sutartiniai santykiai buvo slepiami imantis ir kitų priemonių. Kai tiekimo dieną buvo žinomi galutiniai įgijėjai, R. pirmiausia parengdavo CMR važtaraštį šių asmenų vardu. Tada jis išrašydavo naują fiktyvią sąskaitą faktūrą,

ant kurios galutinis pirkėjas būdavo nurodytas kaip gavėjas ir sąmoningai pateikta neteisinga nuoroda „pelno maržos apmokestinimo tvarka pagal *UStG* 25a straipsnį“, taikoma naudotoms transporto priemonėms.

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

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

23 R. pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme. Pasak R., *Landgericht Mannheim* neteisingai kvalifikavo apariamus sandorius, nes tai buvo atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje dėl

to, kad transporto priemonės iš tikrųjų buvo tiekiamos Portugalijoje esančioms įmonėms įgijėjoms. Vokietijos pajamoms iš PVM bet kuriuo atveju nebuvo grėsmės, nes PVM buvo mokėtinas paskirties valstybėje narėje, t. y. Portugalijos Respublikoje. Nesvarbu, kad minėtas mokestis pastarojoje valstybėje nebuvo sumokėtas.

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

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

26 Tačiau iš bylos medžiagos matyti, jog tuo pat metu dėl tų pačių faktinių aplinkybių pradėtoje mokesčių byloje, susijusioje su R., 2009 m. kovo 11 d. nutartyje *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo mokesčių teismas) nepritarė *Bundesgerichtshof* aiškinimui, kiek tai susiję su atsisakymu taikyti atleidimą nuo mokesčio, ir sustabdė R. adresuotų pranešimų apie mokėtiną PVM vykdymą. Minėto *Finanzgericht* teigimu, Bendrijos teisėje įtvirtintas draudimas piktnaudžiauti netaikomas, nes ginčijamos ūkinės operacijos paaiškinamos kitais veiksniais, o ne noru gauti

mokesčio lengvatas. Be to, *Bundesgerichtshof* požiūris prieštarauja PVM neutralumo ir teritorialumo principams.

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

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

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

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

b) ėmėsi priemonių nuslėpti tikrąjį įgijėją tam, kad šis ar tretieji asmenys galėtų įvykdyti sukčiavimą PVM srityje?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl priimtinumo

29 R. ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą remdamasis dviem pagrindais. Pirma, jis teigia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klaidingai išdėstė pagrindinės bylos faktines aplinkybes, nes manė, kad naudotos transporto priemonės buvo parduotos „fiktyvioms įmonėms“ arba „missing traders“, nors jos iš tikrųjų buvo patiektos realiems ūkio subjektams, ir šie tiekimo atvejai buvo pelningi sandoriai bei atitiko rinkos sąlygas. Prejudicinis klausimas visiškai nesusijęs su minėtos bylos faktinėmis aplinkybėmis bei dalyku ir nėra objektyviai būtinas jai išspręsti, todėl jis nepriimtinas.

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

31 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad per procedūrą pagal SESV 267 straipsnį tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos ypatumus, turi įvertinti ir prejudicinio sprendimo būtinumą

savo sprendimui priimti, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu ir (arba) galiojimu (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 59 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 37 punktą ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimo *Schmelz*, C-97/09, Rink. p. I-10465, 28 punktą).

32 Be to, Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą pateikti prejudicinį klausimą tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į pateiktus klausimus. (žr. 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 25 punktą; 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Alassini ir kt.*, C-317/08–C-320/08, Rink. p. I-2213, 26 punktą ir minėto Sprendimo *Schmelz* 29 punktą).

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

34 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia laikyti priimtinu.

Dėl esmės

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

36 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia visų pirma priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 71 punktą).

37 Bendrijos viduje tiekiamos prekės yra atleistos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą. Ši nuostata priskiriama prie šios direktyvos XVIa antraštinėje dalyje numatytų pereinamojo laikotarpio priemonių dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, kurių tikslas – perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai vartojamos (naudojamos) patiektos prekės (žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimų *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 36 punktą; *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 22 punktą; *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 22 punktą ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 ir C-539/08, Rink. p. I-3581, 30 punktą).

38 Šiuo klausimu pažymėtina, kad minėtomis pereinamojo laikotarpio priemonėmis įtvirtintam mechanizmui būdinga, pirma, kad valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabenamos, taiko atleidimą nuo mokesčio prekių tiekimui, kai jos išsiunčiamos ar išgabenamos Bendrijos viduje, kartu su teise į šioje valstybėje narėje

sumokėto pirkimo PVM atskaitą, ir, antra, kad valstybė narė, į kurią prekės pristatomos, apmokestina Bendrijos viduje įsigytas prekes. Šis mechanizmas užtikrina aiškų atitinkamų valstybių narių mokestinių galių atskyrimą (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 30 ir 40 punktus).

39 Kaip ir kitos sąvokos, kuriomis apibrėžiami apmokestinamieji sandoriai pagal Šeštąją direktyvą (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 44 punktą ir minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 41 punktą), tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 38 punktas).

40 Konkrečiai kalbant apie prekių tiekimą Bendrijos viduje, iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmos pastraipos matyti, kad į šią sąvoka patenka ir pagal sąlygas, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui, nuo mokesčio atleidžiamas prekių tiekimas, jei šios prekės pardavėjo, jas įsigyjančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, bet liko Bendrijos viduje, o jų pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje nei prekių išsiuntimo ar išgabenimo valstybėje narėje.

41 Teisingumo Teismas šią nuostatą aiškino taip, jog prekės tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio tik kai įgijėjas įgyja teisę disponuoti preke kaip savo, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra valstybėje narėje, iš kurios ji tiekiama (žr. minėtų Sprendimo *Teleos ir kt.* 42 punktą bei Sprendimo *Twoh International* 23 punktą).

42 Be to, Teisingumo Teismas pripažino, kad, panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių administratoriui sudėtinga patikrinti, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne minėtos valstybės narės teritorijoje. Todėl mokesčių institucijos atlieka šį tikrinimą iš esmės remdamosi apmokestinamųjų asmenų pateiktais įrodymais ir jų deklaracijomis (minėtų sprendimų *Teleos ir kt.* 44 punktą bei *Twoh International* 24 punktą).

43 Tačiau nė vienoje Šeštosios direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti atleidimu nuo PVM, todėl šis klausimas, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmos sakinio dalies, priklauso valstybių narių kompetencijai (žr. minėto Sprendimo *Collée* 24 punktą).

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

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

ir kad būtų išvengta sukčiavimo (žr., be kita ko, 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-7639, 26 punktą).

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

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

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

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

50 Atsisakymas taikyti atleidimą nuo mokesčio, kai nevykdoma nacionalinėje teisėje numatyta pareiga, šiuo atveju – pareiga nurodyti įgijėją, kuriam skirtos Bendrijos viduje patiektos prekės, turi atgrasomąjį poveikį, kuriuo siekiama užtikrinti minėtos pareigos veiksmingumą ir užkirti kelią bet kokiam sukčiavimui ar mokesčių vengimui (pagal analogiją žr., kiek tai susiję su atskaitytinos mokesčio dalies sumažinimu, minėto Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* 28 punktą).

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

52 Vis dėlto, kalbant apie ypatingus atvejus, kai yra rimtų priežasčių manyti, jog nagrinėjamu atveju patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM sumokėjimo už šį įsigijimą Bendrijos viduje, nepaisant tarpusavio pagalbos ir administracinio bendradarbiavimo tarp atitinkamų valstybių narių mokesčių institucijų, valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabenamos, iš principo privalo netaikyti atleidimo nuo mokesčio prekių tiekėjui ir priversti šį sumokėti mokestį *a posteriori*, siekiant užkirsti kelią tam, kad būtų išvengta atitinkamo sandorio bet kokio apmokestinimo. Pagal pagrindinį bendrosios PVM sistemos principą šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, kurio našta tiesiogiai tenka įvairių kainą sudarančių elementų sąnaudoms (žr., be kita ko, minėtos Nutarties

Transport Service 20 ir 21 punktus; minėtų sprendimų *Optigen ir kt.* 54 punktą bei *Collée* 22 punktą).

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

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kai prekės iš tikrųjų buvo tiekiamos Bendrijos viduje, tačiau tiekdamas tiekėjas nuslėpė tikrojo įgijėjo tapatybę, kad šis galėtų išvengti pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo, valstybė narė, iš kurios prekės tiekiamos Bendrijos viduje, gali atsisakyti šiam sandoriui taikyti atleidimą nuo mokesčio remdamasi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 28c straipsnio A dalies pirma sakinio dalimi jai suteiktais įgaliojimais.

Parašai.