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 siuntėjo 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 šią teismo praktiką. 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 įpareigojimais nacionalinėje teisėje.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. Teisė atskaityti pirkimo PVM yra vienas iš pagrindinių PVM veikimo mechanizmų. Pagrindinių bylų faktinių aplinkybių laikotarpiu ši teisė buvo įtvirtinta 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas[3], iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB[4] (toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnyje pagal tos pačios direktyvos 28f straipsnio redakciją. Minėto 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 teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė / suteikė ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamasis asmuo;

<…>

d) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą.

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<…>

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

4. Prekių tiekimui tarp skirtingų valstybių narių apmokestinamųjų asmenų taikoma sistema grindžiama atleidimo nuo mokesčio tiekimo valstybėje narėje principu (dar vadinama tiekimu Bendrijos viduje), išlaikant teisę į pirkimo PVM atskaitą ir apmokestinimą įgijimo valstybėje (vadinamas įgijimas Bendrijos viduje) toje valstybėje galiojančiu tarifu. Šis atleidimas nuo PVM kartais laikomas „apmokestinimu 0 % tarifu“. Reikia skirti „klasikinį“ atleidimą nuo PVM, nesuteikiantį teisės į atskaitą. Šio tipo atleidimu nuo PVM sandoris neįtraukiamas į PVM sistemos taikymo sritį. Taip nėra tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM atveju, nes tiekimo valstybės narės mokestinė kompetencija perduodama įgijimo valstybei narei, išlaikant PVM sistemos taikymą sandoriui. Tik tokiomis aplinkybėmis galima kalbėti apie teisę „į atleidimą nuo PVM“. Be to, kadangi įgijimas Bendrijos viduje iš karto suteikia teisę į atskaitą, dėl šio įgijimo mokėtino mokesčio suma yra nulinė (atvirkštinis apmokestinimas). Tik įvykdęs pardavimo apmokestinamą tiekimą pirkėjas turės sumokėti už šį tiekimą sąskaitoje faktūroje nurodyta mokestį. Šios taisyklės visų pirma išplaukia iš Šeštosios direktyvos 28a, 28b ir 28c straipsnių.

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. Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje nustatyta:

„1. 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.

<…>

3. „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę, nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

<…>“

6. Pagal minėtos direktyvos 28b straipsnio A skirsnį:

„1. Prekių įsigijimo 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 prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusios [PVM] identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo, jeigu prekes įsigyjantis asmuo neįrodo, kad minėtos prekės buvo apmokestintos šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

Jeigu įsigijimas pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią 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 įsigyjantis asmuo jas įsigijo, atitinkamai sumažinama.Taikant pirmąją pastraipą, Bendrijoje įsigyjamos prekės laikomos apmokestintomis pagal 1 pastraipą, kai laikomasi šių sąlygų:

— prekes įsigijęs asmuo įrodo, kad prekes Bendrijos viduje jis įsigijo 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 įsigyjantis asmuo įvykdė įsipareigojimą 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 nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui 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.“

Nyderlandų teisė

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

9. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, Nyderlandų teisėje nėra jokios aiškios nuostatos, pagal kurią teisei į atskaitą, atleidimą nuo mokesčio ar jo grąžinimą būtų nustatyta sąlyga, kad sandoris nebūtų susijęs su mokestiniu sukčiavimu, apie kurį apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti.

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, prejudiciniai klausimai ir proceso eiga

Byla C-131/13

10. Pagal Nyderlandų teisę įsteigta įmonė *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof* (toliau – *Italmoda*) vykdo savo veiklą avalynės prekybos srityje. Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių laikotarpiu, t. y. 1999–2000 m., ji taip pat vykdė sandorius, susijusius su kompiuterių įranga. Ši įranga, kurią *Italmoda* įsigijo Nyderlanduose ir Vokietijoje, buvo parduodama ir tiekiama klientams, apmokestinamiems PVM Italijoje. Kalbant apie iš Vokietijos kilusias prekes, pasakytina, kad *Italmoda* nusipirko jas naudodama savo Nyderlandų PVM identifikavimo numerį (įgijimas, apmokestinamas identifikavimo numerį suteikusios valstybės narės PVM, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį), tačiau iš Vokietijos jos buvo vežamos tiesiai į Italiją.

11. Dėl Nyderlanduose įsigytų prekių *Italmoda* pateikė visas būtinas deklaracijas ir savo PVM deklaracijose atskaitė pirkimo mokestį. Tačiau iš Vokietijos kilusių prekių *Italmoda* nedeklaravo nei tiekimo Bendrijos viduje toje valstybėje narėje, nei įgijimo Bendrijos viduje Nyderlanduose, nors Vokietijoje šis sandoris buvo atleistas nuo PVM. Italijoje nė vienas pirkėjas nedeklaravo nė vieno iš šių įsigijimų Bendrijos viduje ir PVM nebuvo sumokėtas. Italijos mokesčių institucijos ėmėsi išieškoti mokėtiną mokestį ir nesuteikė minėtiems pirkėjams teisės į atskaitą.

12. Nyderlandų mokesčių institucijos, manydamos, kad *Italmoda* sąmoningai sukčiavo siekdama išvengti PVM Italijoje, atsisakė suteikti jai teisę į tiekimo Bendrijos viduje į minėtą valstybę narę atleidimą nuo PVM, teisę į pirkimo mokesčio atskaitą ir teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį už prekes, kilusias iš Vokietijos, ir, tuo remdamasi, dėl *Italmoda* priėmė tris mokestinius pranešimus. Pirmosios instancijos teismas *Rechtbank te Haarlem* patenkino *Italmoda* ieškinį dėl šių pranešimų ir įpareigojo mokesčių institucijas priimti sprendimą iš naujo. Tačiau *Italmoda* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam*. Šis teismas 2011 m. gegužės 12 d. sprendimu panaikino *Rechtbank te Haarlem* sprendimą ir mokestinius pranešimus.

13. *Staatssecretaris van Financiën* pateikė kasacinį skundą dėl minėto teismo sprendimo teismui, pateikusiam prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad* pateikė tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar nacionalinės institucijos ir teismai, remdamiesi Europos Sąjungos teise, gali uždrausti taikyti neapmokestinimą PVM įsigijimui Bendrijos viduje, teisę į PVM atskaitą už prekių, kurios nupirktos siunčiamos į kitą valstybę narę, pirkimą arba PVM grąžinimą pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A dalies 2 punkto antrąjį sakinį, kai, remiantis objektyviomis aplinkybėmis, konstatuojama, kad vengta sumokėti mokestį už atitinkamas prekes, apmokestinamasis asmuo

5 — Staatsblad 1968, Nr. 329.

žinojo arba turėjo žinoti, jog jis dalyvauja vengiant mokėti mokestį, ir kai nacionalinėje teisėje nenumatytas draudimas neapmokestinti, netaikyti teisės į pirkimo mokesčio atskaitą arba susigrąžinti mokestį šiomis aplinkybėmis?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar šis neapmokestinimas, ši pirkimo mokesčio atskaita arba šis susigrąžinimas draudžiami ir tuomet, kai PVM nesumokėtas kitoje valstybėje narėje (nei prekių išsiuntimo valstybė narė) ir apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie šį PVM vengimą ir kai išsiuntimo valstybėje narėje įgyvendintos (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 priėmimo valstybėje narėje?

3. Jeigu į pirmąjį klausimą bus atsakyta neigiamai, kaip suprantama Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A dalies 2 punkto pirmojo sakinio sąvoka „apmokestintos“: už įsigijimą Bendrijos viduje priimančioje valstybėje narėje mokėtino PVM nurodymas įstatyme nustatytoje PVM deklaracijoje arba – taip nenurodžius – ir tai, kad priimančiosios valstybės narės mokesčių institucijos priima priemones sureguliuoti situaciją? Ar atsakant į šį klausimą svarbu, ar atitinkamas sandoris yra sandorių grandinės, 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 įsteigta bendrovė, užsiima kompiuterių įrangos, telekomunikacijų ir programinės įrangos didmenine prekyba. Per laikotarpį nuo 2001 m. rugpjūčio iki gruodžio mėn. *Turbu.com* keletą kartų Bendrijos viduje tiekė mobiliojo ryšio telefonus ir taikė numatytą atleidimą nuo PVM bei pirkimo mokesčio atskaitą. Mokesčių tyrimo tarnyboms atlikus tyrimą, *Turbu.com* direktorius 2005 m. buvo nuteistas baudžiamojoje byloje už dokumentų klastojimą ir neišsamios bei netikslios mokesčių deklaracijos pateikimą.

15. Atlikdamos šį tyrimą, mokesčių institucijos manė, kad *Turbu.com* klaidingai taikė minėto prekių tiekimo neapmokestinimą PVM, ir pateikė jai mokestinį pranešimą. Suinteresuotajai įmonei 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 kasacinį 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 tikrų 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 įmonė, vykdo veiklą mobiliojo ryšio telefonų prekybos srityje. 2003 m. liepos mėn. ji Bendrijos viduje tiekė mobiliojo ryšio telefonus, taikė numatytą atleidimą nuo PVM ir prašė grąžinti už šių telefonų įsigijimą iš Nyderlandų teritorijoje įsteigtų įmonių sumokėtą pirkimo PVM. Nyderlandų mokesčių 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 į atskaitą, kai objektyvios aplinkybės tam tikrų 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 panašioms aplinkybėms turi būti neleidžiama pasinaudoti teise į atskaitą?“

Procesas Teisingumo Teisme

19. Teisingumo Teismo kanceliarija prašymus priimti prejudicinį sprendimą 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 būtų kartu išnagrinėtos žodinio proceso tvarka ir priimtas galutinis sprendimas. *Italmoda*, *Turbu.com* ir *TMP*, Nyderlandų, Italijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Komisija pateikė rašytines pastabas. *Italmoda*, *Turbu.com*, *TMP*, Italijos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybėms ir Komisijai buvo atstovaujama 2014 m. birželio 5 d. posėdyje.

Vertinimas

Dėl priimtinumo

Dėl pirmojo klausimo byloje C-131/13

20. *Italmoda* ginčija pirmojo prejudicinio klausimo priimtinumą byloje C-131/13, nes, jos teigimu, tai yra nacionalinės teisės klausimas.

21. Neginčijama, kad aiškinti ir taikyti nacionalinę teisę turi nacionaliniai teismai. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas susijęs su kompetencija ir įpareigojimais, valstybių narių institucijoms ir teismams kylančiais iš Sąjungos teisės nuostatų, susijusių su PVM atskaita, atleidimu nuo PVM ir jo grąžinimu. Todėl *Italmoda* teiginys neturi pagrindo.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo byloje C-131/13

22. Komisija abejoja antrojo prejudicinio klausimo priimtinumu byloje C-131/13. Jos teigimu, šis klausimas grindžiamas prielaida, kad apmokestinamasis asmuo tinkamai įvykdė visus jam tenkančius tiekimo valstybės narės mokestinių institucijų informavimo įpareigojimus, tačiau pagrindinėje byloje taip nebuvo.

23. Tačiau, kaip nurodysiu toliau, sukčiavimo PVM srityje tiekiant Bendrijos viduje atveju tai, kad šitaip sukčiavęs apmokestinamasis asmuo teisingai įvykdė visus įpareigojimus tiekimo valstybėje narėje, nėra labai svarbu vertinant jo teisę į šio mokesčio atskaitą, atleidimą nuo jo ar grąžinimą. Taigi, manau, antrasis klausimas byloje C-131/13 yra priimtinas.

Prašymai priimti prejudicinį sprendimą bylose C-163/13 ir C-164/13

24. Komisijos teigimu, prašymai priimti prejudicinį sprendimą bylose C-163/13 ir C-164/13 yra nepriimtini, nes pagrindinių bylų faktinės ir teisinės aplinkybės dar nėra nustatytos, o pateikti klausimai yra hipotetiniai.

25. Iš tiesų pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija [6]. Nacionalinis teismas turi nuspręsti, kokioje proceso stadijoje Teisingumo Teismui reikia pateikti prejudicinį klausimą [7]. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį 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, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus [8].

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

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 prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų panaikinti mokestinius pranešimus, negrąžinęs bylų atgal antrosios instancijos teismui. Tačiau, atrodo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 nacionalinių teismų kompetencija nesuteikti apmokestinamiesiems asmenims atitinkamai teisės į atskaitą ir atleidimą nuo PVM. Prejudiciniai klausimai turėtų reikšmę tik jeigu „grąžinus bylą (antrosios instancijos teismui) paaiškėtų“ [9], kad buvo sukčiauta 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 faktines aplinkybes dar reikia nustatyti ir jos išlieka ginčytinos. Reikia pažymėti, kad šiuo atveju kalbama ne apie faktines aplinkybes, kurios tiesiog parodo teisės normų taikymą, bet apie tokias faktines aplinkybes, kaip sukčiavimas, tiekimo tikrumas ar fiktyvumas arba suinteresuotojo asmens dalyvavimas žinant apie tokį sukčiavimą. Tačiau tokios faktinės aplinkybės yra lemiamos siekiant įvertinti nacionalinių 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.

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

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

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

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

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 įmonės neturi lėšų, kad galėtų atlikti nenumatytus mokesčio mokėjimus. Taigi teisės į mokesčio atskaitą nesuteikimas gali tapti didele finansine problema įmonei, netgi gali lemti mokėjimų nutraukimą. Taigi labai svarbu, kad mokesčių institucijos ir teismai tokius sprendimus dėl atsisakymo priimtų remdamosi įtikinamomis apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujant aplinkybėmis ir įrodymais. Iš PVM sistemos kylančių teisių negalima nesuteikti remiantis vien įtarimais ar prielaidomis, nustatant apmokestinamajam asmeniui pareigą vėliau įrodyti savo sąžiningumą.

30. Dėl šių priežasčių, man atrodo, Teisingumo Teismas turėtų pripažinti prašymus priimti prejudicinį 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 į tuos klausimus yra naudingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui arba, labiau tikėtina, antrosios instancijos teismui, jį galima nesunkiai išvesti iš atsakymo tame pačiame sprendime byloje C-131/13.

Prejudicinių klausimų analizė byloje C-131/13

„Dingusio ūkio subjekto“ sukčiavimas

31. Reikia pripažinti, kad PVM sistema yra pakankamai sudėtinga. Šis sudėtingumas turi pranašumų – visų prekių ir paslaugų apmokestinimas, absoliutus mokesčio neutralumas įmonėms ir santykinai nesunki išieškojimo procedūrą mokesčių institucijoms, nes didžiąją darbo dalį atlieka patys apmokestinamieji asmenys. Tačiau tam, kad ši sistema teisingai veiktų, būtinas jos dalyvių sąžiningumas. Iš tiesų, kita medalio pusė ta, kad šios sistemos sudėtingumas palengvina sukčiavimą panaudojant pačios sistemos mechanizmus.

32. Vienas iš dažniausiai pasitaikančių sukčiavimo būdų, grindžiamų PVM mechanizmais, yra vadinamasis dingusio ūkio subjekto (angl. „missing trader“) sukčiavimas. Tai, kaip šis būdas veikia, aprašyta jau daug kartų[10], tačiau, kad būtų galima gerai suprasti šią išvadą, man atrodo, naudinga priminti pagrindinius jo principus.

33. Paprastai sukčiaujama tiekiant prekes ar teikiant paslaugas Bendrijos viduje. Šeštosios direktyvos XVIa skyriuje nustatyta valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimo sistema yra ypač palanki sukčiavimui, nes ji leidžia tiekti prekes ar teikti paslaugas neapmokestinant jų PVM, tačiau suteikia teisę į PVM atskaitą, neatlikus sudėtingų formalumų, susijusių, pavyzdžiui, su eksportu. Taigi 1-asis ūkio subjektas tiekia prekes iš A valstybės narės į B valstybę narę. Jis nėra nieko skolingas A valstybės mokesčių institucijoms, nes tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo PVM. Tačiau jis turi teisę į pirkimo, mokesčio, sumokėto už tas pačias prekes, atskaitą. Jis gali atskaityti šį mokestį iš mokesčio, kuriuo jis apmokestinamas už kitus sandorius, arba prašyti jį grąžinti.

34. 2-asis ūkio subjektas B valstybėje narėje įsigyja prekių Bendrijos viduje. Šis įsigijimas apmokestinamas B valstybėje galiojančiu tarifu, tačiau šį mokestį galima iš karto atskaityti. Praktiškai sukčiavimo atveju šis įsigijimas netgi nebus deklaruotas. 2-asis ūkio subjektas perparduoda tą pačią prekę 3-iajam ūkio subjektui toje pačioje valstybėje narėje. Šis sandoris apmokestinamas, 2-asis ūkio subjektas išrašo 3-iajam ūkio subjektui sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo kainą su PVM, o vėliau, užuot

10 — Iš esmės remiuosi labai išsamia šio reiškinio 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. Śliż „Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT“, *Przegląd 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 išvadą sujungtose bylose *Kittel* ir *Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:174, 27–35 punktai).

sumokėjęs šį mokestį mokesčių institucijai (jis privalo tai padaryti), jį pasisavina ir išnyksta. Taigi jis tampa dingusiu ūkio subjektu. Paprastai prekė toliau keliauja iš vieno ūkio subjekto kitam, siekiant geriau nuslėpti sukčiavimą nuo mokesčių institucijų, o tuomet ji parduodama juodojoje rinkoje be PVM arba teisėtoje rinkoje, tačiau sumažinta kaina. Be to, ji gali būti ir kito tiekimo Bendrijos viduje objektas arba gali būti eksportuojama į trečiąją šalį. Pastarasis perpardavimas turi leisti sukčiavimo organizatoriams galiausiai nesumokėti jokio PVM arba sumokėti tik labai nedidelę jo sumą. Ta pati prekė taip pat gali sugrįžti 1-ajam ūkio subjektui, kuris ją vėl įtraukia į grandinę. Taigi kalbama apie „karuselinį sukčiavimą“.

35. Šio pobūdžio sukčiavimas gali būti susijęs su įvairiomis prekių kategorijomis. Vis dėlto sukčiautojai tokioms prekėms kaip kompiuterių dalys arba mobiliojo ryšio telefonai teikia pirmenybę, nes jų vieneto vertė yra didelė ir jas lengva gabenti.

36. Tokio pobūdžio sukčiavimui sunku užkirsti kelią ir sunku su juo kovoti, nes visi grandinės sandoriai yra teisėti ir atliekami laikantis mokestinių įpareigojimų. Be to, kai kurie tiekimo grandinės ūkio subjektai gali ir nežinoti, kad dalyvauja sukčiaujant, ir veikti sąžiningai. Taigi, tiesą sakant, sukčiauja tik pats dingęs ūkio subjektas, kuris nesumoka mokesčių institucijai mokėtino mokesčio. Tačiau dažniausiai šis ūkio subjektas veikia pasislėpęs – turi kitos įmonės PVM identifikavimo numerį – arba veikia kaip įmonė, įsteigta netikro asmens vardu, paprastai tai būna koks nors į nepalankią padėtį patekęs žmogus, kuris sutinka, kad būtų panaudota jo tapatybė, nesuvokdamas šio veiksmo pasekmių. Po sukčiavimo akto jo organizatoriai išnyksta, o mokesčių institucijoms lieka turėti reikalų su asmeniu, neturinčiu jokio turto ir negalinčiu prisiimti jokios finansinės atsakomybės.

37. Tokio pobūdžio sukčiavimo nereikia laikyti „normalia“ tiekimo grandine, kai sukčiautojas tiesiog nesumoka mokesčių institucijai mokėtino mokesčio. Nors dažniausiai šioje schemoje pasitelkiamos dvi paprastos įmonės, joms apie tai žinant arba nežinant, visa ši veikla organizuojama vien tik siekiant sukčiauti mokesčių srityje. Nuo šio proceso nukenčia ne tik mokesčių institucija. Kadangi kalbama apie komercinius sandorius, vykdomus vien siekiant sukčiauti, ir kadangi išvengiama PVM, sukčiautojai gauna pelną ne iš pelno maržos, bet iš paties sukčiavimo. Taigi jie gali sau leisti taikyti gerokai mažesnes kainas nei rinkos kainos, o tai kenkia sąžiningiems ekonominiams ūkio subjektams. Kraštutiniais atvejais konkrečioje rinkoje gali tapti neįmanoma vykdyti teisėtą veiklą, nes ji tiesiog nepelninga – sukčiaujant labai sumažinamos kainos. Be to, paprastai sukčiavimas mokesčių srityje vykdomas kartu su kitomis neteisėtomis veikomis, pavyzdžiui, klastojimu.

38. Nyderlandų valdžios institucijų teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai yra dingusio ūkio subjekto sukčiavimo dalis. Taigi prejudicinius klausimus reikia analizuoti atsižvelgiant į pirmiau nurodytus šio tipo sukčiavimo požymius.

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

39. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant, galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, atleidimą nuo PVM ar PVM grąžinimą, susijusį su tiekimu Bendrijos viduje, nepaisant to, kad nacionalinėje teisėje šiuo klausimu nėra konkrečių nuostatų. Nors teisės aktų nuostatos ir teismų praktika, susijusi su kiekviena iš nagrinėjamų teisių (teisė į atskaitą, atleidimą, grąžinimą), skiriasi, manau, į šį klausimą galima ir netgi pageidautina pateikti vieną atsakymą. Pirmiausia trumpai aptarsiu reikšmingą Teisingumo Teismo praktiką.

– Teismo praktika, susijusi su apmokestinamųjų asmenų teisėmis sukčiavimo atveju

40. Norint, kad PVM sistema veiktų gerai, reikia teisingai ir pagrįstai atriboti, viena, mokesčio neutralumo ir teritoriškumo principus, kurių leidžia laikytis teisė į mokesčio atskaitą, atleidimą nuo mokesčio ir atitinkamais atvejais jo grąžinimą, ir, kita, kovą su sukčiavimu mokesčių srityje. Taigi teisės į atskaitą srityje pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką ši teisė yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš principo jos negalima riboti [11]. Dėl teisės į tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad jis leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo, taigi ir bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo pažeidimo [12]. Teisingumo Teismo praktika, susijusi su PVM grąžinimu, nėra tokia gausi, tačiau, pavyzdžiui, pirkimo PVM, kuris negalėjo būti atskaitytas iš mokėtino mokesčio, grąžinimo srityje buvo nuspręsta, kad, nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM grąžinimo tvarką, tokia tvarka negali pažeisti PVM mokesčio sistemos neutralumo principo taip, kad mokesčių mokėtojui tektų visa šio mokesčio našta ar dalis jos [13]. Kadangi visais atvejais nemokėtino mokesčio grąžinimu padedama laikytis neutralumo principo, ši taisyklė gali būti visuotinai taikoma.

41. Teisingumo Teismas taip pat yra ne kartą pabrėžęs, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir palaikomas tikslas [14]. Teisingumo Teismas iš to padarė išvadą, kad teismų praktikoje įtvirtintas principas, pagal kurį asmenys negali sukčiaudami 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 į pirkimo PVM atskaitą [16]. Konkrečiu karuselinio sukčiavimo atveju, susijusiu su dingusio ūkio subjekto sukčiavimu, šio principo taikymas išplėstas visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie, nors ir nėra paties sukčiavimo sumanytojai, žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant PVM srityje. Iš tiesų, Teisingumo Teismo teigimu, taikant Šeštąją direktyvą, tokie asmenys turi būti laikomi dalyvaujančiais šitaip sukčiaujant, nepaisant to, ar jie iš to gauna naudą, ar jos negauna [17]. Taigi nacionaliniai teismai turi nesuteikti tokiems apmokestinamiesiems asmenims teisės į atskaitą [18]. Iš tiesų šitokiu aiškinimu užkertamas kelias sukčiavimo veiksmams, padarant juos sunkiau įgyvendinamus [19]. Ši teismo praktika buvo neseniai patvirtinta [20].

43. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad teismų praktika, susijusi su teise į PVM atskaitą, pagal analogiją taikytina byloms, susijusioms su teise į tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM. Taigi dėl šios teisės suteikimo gali būti reikalaujama, kad tiekėjas užtikrintų, jog jo vykdomas sandoris nelemia sukčiavimo mokesčių srityje [21].

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

12 — Visų pirma žr. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 23 punktas).

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

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

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

16 — Visų pirma žr. Sprendimą *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktas) ir Sprendimą *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).

44. Lemiamas posūkis plėtojant šią teismo praktiką buvo padarytas 2010 m. didžiosios kolegijos sprendime [22]. Nors byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, buvo nagrinėjamas netipiškas „dingusio ūkio subjekto“ sukčiavimas, Teisingumo Teismas padarė universalaus pobūdžio išvadas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje atleidimu nuo PVM sukčiavimo atveju. Pagrindinį teisinį klausimą toje byloje, mano nuomone, labai teisingai suformulavo generalinis advokatas P. Cruz Villalón: „<…> norima sužinoti, ar sąžiningumas yra būtinas elementas, kad už prekių tiekimą Bendrijos viduje būtų galima pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio“ [23]. Generalinis advokatas P. Cruz Villalón, savo išvadoje išsamiai išanalizavęs reikšmingą teismo praktiką, pateikė neigiamą atsakymą į šį klausimą, remdamasis teritoriškumo, neutralumo ir proporcingumo principais [24]. Tačiau Teisingumo Teismas nesilaikė tokio požiūrio. Savo sprendime jis nutarė, kad Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms sukčiavimo atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčio, nes toks atsisakymas turi atgrasomąjį poveikį, kuriuo siekiama užkirsti kelią bet kokiam sukčiavimui ar mokesčių vengimui [25]. Be to, Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad, jeigu yra rimtų priežasčių manyti, kad, patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM mokėjimo už įsigijimą Bendrijos viduje, valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos, privalo netaikyti tiekėjui atleidimo nuo PVM [26]. Šia išvada neleidžia suabejoti nei neutralumo, nei teisinio saugumo, nei teisėtų lūkesčių apsaugos principai. Iš tiesų apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiavimo mokesčių srityje veiksmuose ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagrįstai remtis šiais principais [27].

45. Nors apmokestinamojo asmens sąžiningumo reikalavimas nebuvo aiškiai suformuluotas pirmesniame punkte nurodytame sprendime, vis dėlto šis sprendimas buvo netiesiogiai grindžiamas šiuo reikalavimu, kuris neseniai patvirtintas sprendime, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad, jeigu įgijėjas sukčiavo, pardavėjo teisei į atleidimą nuo mokesčio pagrįsta taikyti sąžiningumo reikalavimą. Todėl, jeigu nacionalinis teismas prieitų prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jai suteikti teisę į neapmokestinimą PVM [28].

– Apmokestinamojo asmens sąžiningumas – bendrasis principas PVM srityje

46. Taigi teismo praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Šiuo atveju sąžiningumas suprantamas plačiai, plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Iš tiesų sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo ir negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą. Šis antrasis reikalavimas, kurį vadinsiu protingo rūpestingumo pareiga, yra paaiškinamas specifiniu apmokestinamojo asmens vaidmeniu PVM sistemoje, kurioje jis yra ne tik mokestį mokėti privalantis asmuo, bet ir jo surinkėjas. Taigi tinkamas sistemos veikimas labai priklauso nuo pačių apmokestinamųjų asmenų elgesio.

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

23 — Žr. šią išvadą 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).

47. Be to, nors sąvoka „sąžiningumas“ nevartojama kalbant apie teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, sąžiningumo principą galima išvesti iš teismo praktikos, nurodytos šios išvados 42 punkte. Iš tiesų pagal tą teismo praktiką, jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė į mokesčio atskaitą priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, t. y. nuo to, kad jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumu.

48. Kalbant apie teisę į mokesčio grąžinimą, kuris taip pat paminėtas prejudiciniame klausime, pirmiausia reikia pažymėti, kad PVM sistemoje grąžinimas nėra tokia pat savarankiška teisė kaip teisė į PVM atskaitą ar atleidimą nuo PVM. Grąžinimas – tai koregavimo mechanizmas, taikomas tuo atveju, jeigu neįmanoma užtikrinti mokesčio neutralumo, taikant standartinius PVM sistemos mechanizmus, visų pirma atskaitą[29]. Tai pasakytina ir apie Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalyje numatytą mechanizmą, kuriuo numatyta sumažinti apmokestinamąją vertę valstybėje narėje, kurioje suteiktas PVM identifikavimo numeris, jeigu prekių įgijimas apmokestinamas paskirties valstybėje narėje (jeigu kalbama apie dvi skirtingas valstybes). Atitinkamu atveju mokestis turi būti grąžinamas tik jeigu jis sumokėtas pirmojoje valstybėje narėje.

49. Taigi teisė į grąžinimą yra neatskiriamai susijusi su mechanizmu, kuriuo yra užtikrinamas koregavimas. Todėl sąžiningumo principo taikymo požiūriu jai natūraliai turi būti taikomas toks pat vertinimas kaip ir minėtam mechanizmui. Kitaip tariant, jeigu sandoriai sudaro sukčiavimo dalį, apmokestinamasis asmuo nebuvo sąžiningas ir protingai rūpestingas, jam atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą ar atleidimą nuo PVM, kartu atsisakant jam taikyti bet kokį galimą grąžinimą, susijusį su minėta teise.

50. Mano nuomone, tą patį reikėtų pasakyti ir apie kitas teises, kylančias iš PVM sistemos, pavyzdžiui, teisę į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį. Iš tiesų apmokestinamojo asmens, įvykdžiusio sukčiavimo sandorį, sąžiningumo reikalavimas atspindi bendrąjį principą, pagal kurį niekas negali piktnaudžiaudamas ar sukčiaudamas įgyti iš Sąjungos teisinės sistemos kylančių teisių. Todėl nereikia skirti, viena vertus, teisės į atskaitą ir teisės į atleidimą nuo PVM ir, kita vertus, kitų teisių.

51. Šiuo atžvilgiu manęs neįtikina Komisijos argumentai, kad apmokestinamojo asmens teisės, suteikiamos jam pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio 2 dalį, turi būti vertinamos skirtingai, remiantis tuo, kad šioje nuostatoje numatytas tik koregavimo mechanizmas, leidžiantis užtikrinti mokesčio neutralumą tam tikro konkretaus tiekimo Bendrijos viduje atveju. Paprastai tokiais PVM sistemos mechanizmais kaip pirkimo mokesčio atskaita ar prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo PVM siekiama užtikrinti, kad mokesčio našta tektų vartotojui ir kad ji būtų neutrali ekonominiams ūkio subjektams. Tačiau iš šios išvados 40–45 punktuose nurodytos teismo praktikos, kuria remdamasis darau išvadą, kad yra bendrasis sąžiningumo principas, darytina išvada, kad šiuo mokesčio neutralumu negali naudingai remtis apmokestinamieji asmenys, kurie savanoriškai ar dėl aplaidumo dalyvavo sukčiaujant. Todėl šiuo požiūriu neįžvelgiu jokio objektyvaus skirtumo tarp skirtingų teisių, kylančių iš PVM sistemos mechanizmų, t. y. teisės į PVM atskaitą, į atleidimą nuo PVM ir į PVM grąžinimą.

52. Todėl, mano nuomone, minėtasis sąžiningumo principas turi būti taikomas ne tik teisei į atskaitą ir į atleidimą nuo PVM, bet ir kitoms PVM sistemoje egzistuojančioms teisėms, kaip antai su minėtomis teisėmis prireikus siejamai teisei į sumokėto mokesčio grąžinimą.

53. Tačiau toks apmokestinamiesiems asmenims nustatytas reikalavimas nėra reikalavimas pasiekti rezultatą, tai tėra tik reikalavimas imtis priemonių. Kaip yra nurodęs Teisingumo Teismas, ūkio subjektai, ėmęsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasitikėti šių sandorių

29 — Pavyzdžiui, tais atvejais, jeigu sumokėta pirkimo PVM suma viršija nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu mokėtino mokesčio sumą.

teisėtumu [30]. Priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, nustatymas iš esmės priklauso nuo bylos aplinkybių. Tačiau iš apmokestinamųjų asmenų negali būti reikalaujama atlikti patikrinimus, kuriuos paprastai turi atlikti mokesčių institucijos [31]. Taigi sąžiningumo principas neveikia vien apmokestinamųjų asmenų nenaudai. Priešingai, daugelyje Teisingumo Teismo nagrinėtų bylų tai, kad apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti, kad jo sandoris įtrauktas į sukčiavimą, leido jam išsaugoti savo teisę į atskaitą arba atleidimą nuo PVM [32]. Atitinkamu atveju ši teisė pati galėtų būti pripažinta, netgi neįvykdžius materialinių jos atsiradimo sąlygų [33]. Taigi sąžiningumo principas leidžia užtikrinti teisingą sukčiavimo rizikos paskirstymą mokesčių institucijai ir apmokestinamiesiems asmenims bei įvairioms sandorio šalims [34].

54. Telieka patikslinti, kaip reikia suprasti pasakymą „sandoris įtrauktas į sukčiavimą“, jeigu sukčiauja dingęs ūkio subjektas. Primenu, kad šio tipo sukčiavimą sudaro serija tiekimų, iš kurių bent vienas – tai tiekimas Bendrijos viduje, po kurio yra surenkamas pirkimo PVM (įtrauktas į kainą), tačiau jis nepervedamas mokesčių institucijai. Taigi iš pirmo žvilgsnio galėtų atrodyti, kad sukčiavimas apima tik nagrinėjamą tiekimą Bendrijos viduje (ir, aišku, jos rezultatą, t. y. tos pačios prekės įgijimą Bendrijos viduje). Vis dėlto taip būtų nepaisoma sudėtingo nagrinėjamo sukčiavimo pobūdžio. Iš tiesų jo veikimo būdas reikalauja atlikti keletą tiekimų pirkimo ir pardavimo srityje. Tai akivaizdžiausia karuselinio sukčiavimo atveju, kai ta pati prekė ne vieną kartą patenka į rankas tiems patiems ūkio subjektams. Taigi paskesniu jų tiekimu nesiekiama jokio kito tikslo, kaip tik sudaryti galimybes išvengti mokėtino mokesčio ir taip užmaskuoti sukčiavimą. Nors akivaizdu, kad kiekvienos bylos aplinkybes reikia vertinti atsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį, iš pirmo žvilgsnio neatmestina tai, kad visi dingusio ūkio subjekto grandinės, apimančios sukčiavimą, sandoriai laikytini įtrauktais į šį sukčiavimą.

55. Aišku, gali būti, kad į tokią sukčiavimo grandinę gali būti nesąmoningai įtraukiamas ūkio subjektas, kuriam vykdomas tiekimas yra įprasta ekonominė veikla. Taigi ekonominė veikla yra saugoma, jeigu tik vykdoma sąžiningai ir stropiai, kaip dera.

– Aiškių nuostatų būtinybė nacionalinėje teisėje

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nori sužinoti, ar skirtingas teises, kurių kyla iš PVM sistemos, gali būti atsisakyta suteikti, nepaisant to, kad šiuo klausimu nacionalinėje teisinėje sistemoje nėra konkrečių nuostatų. Mano nuomone, pripažinus, kad toje sistemoje kaip šių teisių įgyvendinimo sąlyga egzistuoja bendrasis apmokestinamojo asmens sąžiningumo principas, į šį klausimą galima atsakyti teigiamai.

57. Iš tiesų šis sąžiningumo reikalavimas atspindi bendrą piktnaudžiavimo ir sukčiavimo draudimą ir principą, pagal kurį niekas piktnaudžiaudamas ar sukčiaudamas negali naudotis Sąjungos teisinėje sistemoje suteiktomis teisėmis. PVM sistemai taikomas principas kyla iš pačios šios sistemos struktūros, nes jo nereikia konkretinti teisės aktuose. Kadangi Teisingumo Teismui nereikėjo konkrečių Šeštosios direktyvos nuostatų, kad įtvirtintų sąžiningumo principo buvimą, nacionaliniams teismams juo labiau nereikia nacionalinių nuostatų, kad galėtų taikyti šį principą konkrečiais atvejais.

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

33 — Sprendimas *Teleos ir kt.* (EU:C:2007:548, rezoliucinės dalies 2 punktas). Taip pat žr. bylą, kurioje priimtas Sprendimas *Mecsek-Gabona* (EU:C:2012:547), kuriame nebuvo aišku, ar nagrinėjamos Bendrijos viduje tiekiamos prekės iš tiesų išvežtos iš šalies teritorijos. Nepaisydamas to, Teisingumo Teismas galimybei atsisakyti suteikti teisę į atleidimą nuo mokesčio taikė sąlygą, kad pardavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris įtrauktas į sukčiavimą.

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

58. Manęs neįtikina argumentas, kurį daugiausia Komisija pateikė savo rašytinėse pastabose, kad teisės į atskaitą padėtis šiuo atveju yra kitokia nei teisės į prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM. Jos teigimu, tai, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje minimos „[sąlygos] [kurias valstybės narės] nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“, reiškia, kad atsisakymui suteikti teisę į atleidimą nuo PVM, priešingai nei atsisakymui suteikti teisę į atskaitą, nacionalinėje teisėje reikalinga konkreti nuostata, nes Šeštojoje direktyvoje atskaitos atveju nėra jokios nuorodos į nacionalines taisykles.

59. Manau, toks aiškinimas neatitinka nei nurodytos nuostatos struktūros, nei tikslo. Iš tiesų, kadangi valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimo sistema grindžiama apmokestinamųjų asmenų pateikta informacija, buvo būtina nustatyti įvairius formalumus, leidžiančius šiems asmenims įrodyti, kad yra tenkinamos esminės atleidimo nuo mokesčio sąlygos. Šeštąja direktyva šią formalią tvarką paliekama nustatyti valstybėms narėms, kurios, įgyvendindamos šią kompetenciją, turi veikti laikydamosi neutralumo, proporcingumo ir teisinio saugumo principų[35]. Aišku, taip valstybių narių nustatytomis taisyklėmis, be kitų dalykų, turi būti siekiama neleisti piktnaudžiauti, sukčiauti ir vengti mokesčių. Tačiau jos nėra skirtos tik sandoriams, įtrauktiems į sukčiavimą, taikyti ir yra skirtos visiems sandoriams, tarp kurių pirmiausia yra teisėti sandoriai, reglamentuoti. Vis dėlto teisės normų pažeidimo ar piktnaudžiavimo jomis padarinių klausimas dėl sistemos veikimo patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį. Taigi teisei į atleidimą nuo PVM sukčiavimo atveju taikomas pats PVM mechanizmas ir bendrieji principai, kurių kyla iš šioje išvadoje nurodytos teismų praktikos.

60. Atsisakymas suteikti iš PVM sistemos kylančias teises, jeigu apmokestinamasis asmuo dalyvauja sukčiaujant, kaip savo pastabose teigia *Italmoda*, nėra „bausmė materialiniu požiūriu“, kuri pagal 1950 m. lapkričio 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 7 straipsnį ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 49 straipsnį turi būti numatyta ankstesnėje teisės akto nuostatoje. Kadangi apmokestinamojo asmens sąžiningumas yra išankstinė minėtų teisių įgijimo sąlyga, jų nesuteikimą reikėtų laikyti ne sankcija, o PVM sistemai būdingu elementu.

61. Be to, negaliu sutikti su *Italmoda* nuomone, kad, šiai bylai pritaikius teismo praktiką, suformuluotą sprendimais *Kittel ir Recolta Recycling*[36] ir *R.*[37] (pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susiklostė anksčiau už šiuos sprendimus), įstatymas būtų taikomas atgaline data. Iš tiesų sąžiningumo ir protingo rūpestingumo pareiga, kai esama komercinių santykių, įskaitant tokią valdžios institucijų pareigą, neatsiejama nuo kiekvienos ekonominės veiklos, todėl apmokestinamieji asmenys negali pagrįstai remtis tuo, kad nepaisė tokios pareigos.

62. Šiuo klausimu reikėtų pridurti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį Teisingumo Teismas pateikia pagal SESV 267 straipsnio jam suteiktus įgaliojimus, paaiškina ir prireikus patikslina šios normos reikšmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprasta ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad teismai gali ir turi taikyti taip išaiškintą nuostatą net ir teisiniams santykiams, kurie prasidėjo ar atsirado prieš priimant prejudicinį sprendimą[38]. Prejudicinio sprendimo padarinių apribojimas laiko atžvilgiu įmanomas išimtinėmis aplinkybėmis, jeigu yra tenkinamos šiuo atžvilgiu būtinos sąlygos[39]. Taip nebuvo šios išvados 61 punkte nurodytuose sprendimuose.

35 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *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. Sprendimą *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, 16 punktas) ir Sprendimą *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33, 55 punktas).

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

63. Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į pirmąjį prejudicinį klausimą byloje C-131/13 turi būti atsakyta taip: Šeštosios direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad nacionalinės institucijos privalo apmokestinamajam asmeniui, žinojusiam ar turėjusiam žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant, nesuteikti teisės į pirkimo mokesčio atskaitą, teisės į prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM ir teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies antrojoje pastraipoje numatytą mechanizmą, taip pat bet kokią su tuo susijusią galimą teisę į grąžinimą, net ir tuo atveju, jeigu nacionalinėje teisėje šiuo klausimu nėra aiškių nuostatų.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo byloje C-131/13

64. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar tai, kad buvo sukčiaujama kitoje valstybėje narėje nei ta, kuri yra kompetentinga nesuteikti apmokestinamajam asmeniui įvairių teisių, turi įtaką galimybei ar pareigai taikyti tokį atsisakymą.

65. Mano nuomone, į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai dėl trijų priežasčių.

66. Pirma, lemiamas kriterijus vertinant apmokestinamojo asmens teisę yra jo požiūris, o teritorija, kurioje buvo sukčiaujama, neturi reikšmės. Nepaisant to, ar buvo sukčiaujama valstybėje narėje, kompetentingoje nesuteikti apmokestinamajam asmeniui įvairių teisių, ar kitoje valstybėje narėje, ar apmokestinamasis asmuo žinojo, ar turėjo žinoti, kad jis dalyvauja sukčiaujant, bet kuriuo atveju jis neveikė sąžiningai ir protingai rūpestingai.

67. Antra, nors apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, PVM sistema vis dėlto yra bendra sistema, kurios dalis įplaukų pervedama į Sąjungos biudžetą. Taigi valstybės narės privalo bendradarbiauti, siekdamos apsaugoti tinkamą visos šios sistemos veikimą. Šio įpareigojimo neatitiktų jų galimybė ar pareiga užkirsti kelią sukčiavimui tik atitinkamoje savo teritorijoje.

68. Galiausiai, trečia, kai kurios sukčiavimo rūšys, kaip antai dingusio ūkio subjekto sukčiavimas, yra pagrįstai paremtos Bendrijos prekybos apmokestinimo sistemos mechanizmais. Iš tiesų šio pobūdžio sukčiavimo rentabilumą užtikrina įsigijimo Bendrijos viduje kainos be PVM (nes to rezultatas – prekių tiekimas neapmokestinamas PVM) ir tos pačios prekės tiekimo kainos su PVM (kuris nepervedamas mokesčių institucijai) skirtumas. Be to, kadangi apgaulingas sandoris priklauso dviejų skirtingų valstybių mokesčių institucijų kompetencijai, sukčiavimą sunkiau atskleisti. Jeigu taip pat būtų sukčiaujama tik vienoje valstybėje narėje, sukčiautojams tektų tik sumokėto ir mokėtino pirkimo PVM skirtumas ir mokesčių institucijos greitai tai atskleistų, tiesiog palyginusios deklaracijas ir su jomis susijusias sąskaitas faktūras. Todėl, jeigu dingusio ūkio subjekto sukčiavimo prevenciją vykdo vienintelė nuo to tiesiogiai nukentėjusi valstybė narė, tai nėra veiksminga. Be to, gali būti sunku tiksliai nustatyti konkrečius kiekvienos suinteresuotosios valstybės narės mokestinius nuostolius.

Dėl trečiojo prejudicinio klausimo byloje C-131/13

69. Trečiuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies sąvoką „apmokestintos“, jeigu į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai. Tiksliau, šiuo klausimu norima sužinoti, ar apmokestinimą mokesčiu turi lemti įgijėjo deklaracija, o gal jį gali lemti kitos aplinkybės, visų pirma mokestinių institucijų išieškojimo veiksmai. Kadangi į pirmąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti teigiamai, atsakyti į trečiąjį klausimą netikslinga. Iš tiesų, kadangi apmokestinamojo asmens sąžiningumas turi lemiamą reikšmę teisės, kylančios iš nagrinėjamos nuostatos, pripažinimui ar atsisakymui ją suteikti, minėtos sąvokos apibrėžimas neturi reikšmės, nes, šioje byloje nesant tokio sąžiningumo, minėtoje nuostatoje numatytas mechanizmas netaikomas.

70. Jeigu Teisingumo Teismas į pirmąjį klausimą atsakytų neigiamai, bent kiek tai susiję su teise, išplaukiančia iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies, manau, atsakymas į trečiąjį klausimą 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 įtvirtintos kumuliacinės sąlygos, tarp kurių yra sąlyga, kad „prekes įsigyjantis asmuo įvykdė įsipareigojimą pateikti <...> deklaraciją“ [40].

71. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo trečiuoju klausimu taip pat nori išsiaiškinti, ar tai, kad nagrinėjamas prekių tiekimas buvo įtrauktas į sukčiavimą, 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 byloje C-131/13 pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo 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 sukčiaujant, nesuteikti teisės atskaityti pirkimo mokestį, teisės į prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM ir teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio 2 dalies antrojoje 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 sukčiaujama kitoje valstybėje narėje nei ta, kuri yra kompetentinga nesuteikti apmokestinamajam asmeniui 1 punkte išvardytų teisių, neturi įtakos nacionalinių institucijų pareigai taikyti tokį atsisakymą.

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