

Byla C-108/20

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2020 m. vasario 27 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. vasario 5 d.

Pareiškėja:

HR

Atsakovė:

Finanzamt Wilmersdorf

FINANZGERICHT

BERLIN-BRANDENBURG

(Berlyno Brandenburgo finansų teismas)

NUTARTIS

<...>

Byloje

HR

pareiškėja,

įgaliotasis asmuo: <...>,

prieš

Finanzamt Wilmersdorf

atsakovę,

dėl 2009 ir 2010 m. apyvartos mokesčio

Finanzgericht Berlin-Brandenburg 5-oji kolegija 2020 m. vasario 5 d. <...>

nutarė:

I. Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas) teikiamas šis prejudicinis klausimas:

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas aiškintini taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią pirkimo PVM atskaita neleidžiama ir tuomet, kai ankstesniame etape buvo įvykdytas mokesčio sukčiavimas ir apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo arba turėjo žinoti, tačiau vykdydamas savo sandorį jis nedalyvavo mokesčio sukčiavime ir nebuvo į tai įtrauktas, taip pat neskaito ir nepalengvino mokesčio sukčiavimo? (orig. p. 2)

II. Ieškinio nagrinėjimas sustabdomas, kol bus priimtas sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagal I dalį.

Motyvai

I.

1. Pareiškėja – kartu dirbo ir jos sutuoktinis – byloje reikšmingais 2009 ir 2010 m. vykdė didmeninę prekybą gėrimais <...>. Savo apyvartos mokesčio deklaracijose už byloje reikšmingus metus ji, be kita ko, nurodė pirkimo PVM pagal bendrovės *P GmbH* sąskaitas faktūras – 993 164 EUR (2009 m.) ir 108 417,87 EUR (2010 m.). Sąskaitose faktūrose nurodytus gėrimų (visų pirma, stipriųjų alkoholinių gėrimų ir gėrimo „Red Bull“) tiekimo pareiškėjai sandorius *P GmbH* iš tikrųjų įvykdė. Sąskaitose faktūrose nurodytas sumas pareiškėja sumokėjo *P GmbH*, o ši, kaip ir pareiškėja, sandorius įtraukė į savo buhalterinę apskaitą. Nei pareiškėja, nei *P GmbH*, vykdydamos tarpusavio sandorius, nesukčiavo. *P GmbH* sąskaitos faktūros atitinka Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 14 ir 14a straipsniuose nustatytus teisinius reikalavimus. Pareiškėja iš *P GmbH* nupirktus gėrimus perpardavė ir vykdydama perpardavimo sandorius apyvartos mokesčio nenuslėpė.
2. Remiantis dviem – jau įsigaliojusiais – nuosprendžiais baudžiamosiose bylose, įsigydama pareiškėjai patiektus gėrimus *P GmbH* kelis kartus įvykdė apyvartos mokesčio sukčiavimą. Kaip konstatuota nuosprendžiuose baudžiamosiose bylose, faktinės aplinkybės buvo tokios: pareiškėjos sutuoktinis, kaip atsakingasis asmuo, *P GmbH* dideliais kiekiais (bendra apyvarta iki 2010 m. rugsėjo mėn. sudarė maždaug 80 mln. EUR) tiekė stipriuosius alkoholinius gėrimus, kavą ir gėrimą

„Red Bull“. Šių tiekimo sandorių sąskaitos faktūros nebūdavo išrašomos. *P GmbH* darbuotojas išrašydavo fiktyvias prekių pirkimo sąskaitas faktūras. Remdamasi šiomis sąskaitomis faktūromis, *P GmbH* neteisėtai atlikdavo PVM atskaitą. Pareiškėjos sutuoktinis *P GmbH* taip pat pateikdavo kainoraščius ir nurodydavo galimus prekių pirkėjus. Prekės būdavo perparduodamos įvairiems pirkėjams, tarp jų ir pareiškėjai. Išsiaiškinus šias faktines aplinkybes, kompetentinga *Finanzamt* (mokesčių inspekcija) nesuteikė teisės į pagal fiktyvias sąskaitas faktūras *P GmbH* atliktą atskaitą.

3. Atsakovė taip pat neleido atlikti atskaitos pareiškėjai tiek, kiek pirkimo PVM sumos buvo susijusios su *P GmbH* pirminiais tiekimais. Šį sprendimą atsakovė iš esmės motyvavo tuo, kad pareiškėjos įmonė buvo (**orig. p. 3**) tiekimo grandinės, susijusios su mokesčio sukčiavimu, dalis. *P GmbH*, dalyvaujant pareiškėjos sutuoktiniui, nuslėpė įvairių gėrimų, kurie paskui buvo perparduoti, be kita ko, pareiškėjai, pirkimo PVM.
4. Pareiškėja laikosi nuomonės, jog byloje jai buvo neteisėtai neleista atlikti *P GmbH* pirminių tiekimų PVM atskaitos. Pareiškėjos teigimu, ji tenkino visus teisinius atskaitos reikalavimus.
5. Atsakovė, priešingai, laikosi nuomonės, jog pareiškėja dėl savo sutuoktinio dalyvavimo ir neįprasto verslo tvarkymo būdo turėjo atpažinti, kad jos įmonė buvo tiekimo grandinės, susijusios su mokesčio sukčiavimu, dalis. Atsakovės teigimu, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tuo pateisinamas neleidimas atlikti atskaitos.

II.

6. Kolegija pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsnio antrą pastraipą, aiškinamą kartu su pirmos pastraipos a punktu, Teisingumo Teismui teikia rezoliucinėje dalyje nurodytą prejudicinį klausimą.

1. Teisinis pagrindas

a) Sąjungos teisė

7. PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

8. PVM direktyvos 168 straipsnyje ir jo a punkte nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti: (orig. p. 4)“

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo .“

9. Pagal PVM direktyvos 178 straipsno a punktą apmokestinamasis asmuo tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, privalo tenkinti, be kita ko, šias sąlygas:

„<...> privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą“.

b) Nacionalinė teisė

10. Byloje reikšmingų metų redakcijos *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje ir jo 1 punkto pirmame ir antrame sakiniuose nustatyta:

„¹Verslininkas gali atskaityti šias sumas kaip pirkimo PVM:

- 1) pagal teisės aktus mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas. ²Tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, verslininkas turi turėti pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

2. Vertinimas pagal nacionalinę teisę ir prejudicinio klausimo reikšmingumas priimant sprendimą byloje

11. Byloje kyla sprendimui reikšmingas klausimas, ar pareiškėjai turi būti neleidžiama atlikti *P GmbH* pirminių tiekimų PVM atskaitos dėl to, kad ji turėjo žinoti apie ankstesniame etape įvykdytą sukčiavimą.

12. Faktinės *P GmbH* sąskaitose faktūrose nurodyto apyvartos mokesčio atskaitos sąlygos pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punktą įvykdytos. (orig. p. 5)

13. Klausimas kyla tik dėl to, ar neleidimas atlikti atskaitos remiantis aplinkybe, jog pareiškėja turėjo žinoti apie *P GmbH*, taigi ankstesniame etape, įvykdytą mokesčio sukčiavimą, yra pateisinamas.

14. Byloje reikšmingais metais teisės aktuose nebuvo numatyta galimybės neleisti atlikti atskaitos dėl pirmiau nurodytų priežasčių. Vis dėlto pagal nacionalinių aukščiausios instancijos teismų jurisprudenciją – remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija – atlikti atskaitos turi būti neleidžiama tuomet, „kai atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes nustatyta, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris buvo įtrauktas į tiekėjo įvykdytą mokesčių sukčiavimo schemą arba kad PVM sukčiavimas įvykdytas s tiekimo grandinėje vykdant kitą sandorį, kuris buvo ankstesnis arba vėlesnis nei apmokestinamojo asmens įvykdytas sandoris“ <...>.

15. Taigi pagal nacionalinę teisę lemiamą reikšmę byloje turi tai, ar dėl aplinkybės, jog pareiškėja turėjo žinoti apie sukčiaujant *P GmbH* atliktą atskaitą, turi būti neleidžiama atlikti ne tik *P GmbH* sandorių, bet ir vėlesnių *P GmbH* ir pareiškėjos tarpusavio sandorių PVM atskaitos. Tam lemiamą reikšmę turi sąvokos „tiekimu grandinė“ aiškinimas. Jei *P GmbH* ir pareiškėjos sandoriai kartu su ankstesniame etape sukčiaujant *P GmbH* įvykdytu gėrimų pirkimo sandoriu būtų laikytini bendros tiekimo grandinės dalimi, byloje būtų teisėtai neleistą atlikti atskaitos. Jei tokios tiekimo grandinės buvimas būtų paneigiamas, atlikti atskaitą turėtų būti leidžiama.

3. Vertinimas pagal Sąjungos teisę

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla abejonių, kaip pagal Sąjungos teisę turi būti aiškinama sąvoka „tiekimu grandinė“ ir ar ji gali apimti pagrindinėje byloje įvykdytus tarpusavio sandorius. Sąvoką „tiekimu grandinė“, kiek ji susijusi su neleidimu atlikti atskaitą, įtvirtino Teisingumo Teismas, todėl tai yra Sąjungos teisės aiškinimo problema. (orig. p. 6)
17. Pagal jau suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją kova su mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra PVM direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas. Todėl nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes nustatyta, jog šia teise naudojamas sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Taip yra ne tik tuomet, kai apmokestinamasis asmuo pats slepia mokesčius, bet ir tuomet, kai jis žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo sandoryje, susijusiame su PVM sukčiavimu, arba kad tiekimo grandinėje vykdant kitą sandorį, kuris buvo ankstesnis arba vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens įvykdytas sandoris, buvo PVM sukčiavimas (žr. 2017 m. gegužės 18 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Litdana*, C-624/15, <...> 35 punktą; 2015 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimo *PPUH Stehcamp*, C-277/14, <...> 47–49 punktus; 2014 m. kovo 13 d. Teisingumo Teismo sprendimo *FIRIN*, C-107/13, <...> 42 punktą; 2013 m. liepos 18 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Evita-K*, C-78/12, <...> 41 punktą; 2013 m. sausio 31 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, <...> 48 punktą; 2013 m. sausio 31 d. Teisingumo Teismo sprendimo *LVK-56*, C-643/11, <...> 60 punktą; 2012 m. gruodžio 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Bonik*, C-285/11, <...> 41 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, <...> 47 punktą).
18. Pagal šiuos Sąjungos teisės principus neleisti atlikti atskaitos pagrindinėje byloje būtų galima šiais trimis atvejais:
- pareiškėja pati įvykdė mokesčio sukčiavimą, susijusį su ginčijamais *P GmbH* prekių tiekimo jai sandoriais;
 - *P GmbH* nuslėpė apyvartos mokesťį, susijusį su prekių tiekimo pareiškėjai sandoriais;

- ginčijami sandoriai buvo tiekimo grandinės, kurioje buvo PVM sukčiavimas, dalis.

Jei nėra nė vienos iš šių trijų faktinių aplinkybių, turėtų būti negalima neleisti pareiškėjai atlikti atskaitos, neatsižvelgiant į tai, ar ji žinojo apie mokesčio sukčiavimą ankstesniame etape. (**orig. p. 7**)

19. Kadangi mokesčių nenuslėpė nei ieškovė atlikdama jai *P GmbH* patiektų gėrimų PVM atskaitą, nei prekių tiekėja *P GmbH* vykdydama ginčijamus sandorius, lemiamą reikšmę pagrindinėje byloje turi tik tai, ar ginčijami sandoriai buvo „tiekimo grandinės“, kurioje buvo mokesčio sukčiavimas, dalis.
20. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje vartojamos sąvokos „tiekimo grandinė“ – kaip galima suprasti – kol kas nėra tiksliau apibrėžęs.
21. Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad yra įmanoma, jog vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie mokesčio sukčiavimą (kuriame nors) ankstesniame etape, jam gali būti neleidžiama atlikti atskaitos. Taip būtų tuomet, kai sąvoka „tiekimo grandinė“ turėtų būti suprantama taip, jog pakanka, kad su tuo pačiu tiekimo objektu būtų paeiliui įvykdyti keli pardavimo sandoriai. Sąsaja arba ryšys su mokesčio sukčiavimu ankstesniame etape tokiu atveju atsirastų tik dėl to, kad visi sandoriai būtų susiję su tuo pačiu tiekimo objektu. Tam nereikėtų, kad ginčijamas sandoris paskatintų mokesčio sukčiavimą arba tam padėtų (pavyzdžiui, nuslepiant tiekimo ryšius ar pan.).
22. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija linkusi manyti, jog, atsižvelgiant į Sąjungos teisėje įtvirtintus neutralumo ir proporcingumo principus, toks sąvokos „tiekimo grandinė“ aiškinimas būtų pernelyg platus.
23. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad neleisti atlikti atskaitos mokesčių sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejais, juos siejant su tiekimo grandine, galima tik tuomet, kai būtent iš konkrečios paeiliui įvykdytų sandorių kombinacijos paaiškėja šių sandorių, kaip visumos, sukčiavimo pobūdis (žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Italmoda*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, <...> 67 punktą). Taip būtų galima tvirtinti, pavyzdžiui, tuomet, kai paeiliui įvykdyti sandoriai yra bendro plano, kuriuo siekiama apskunkinti patiektų prekių atsekamumą, o kartu – mokesčio sukčiavimo nuslėpimo tiekimo grandinėje aptikimą, dalis. Tokie, visų pirma, galėtų būti pardavimo sandoriai, kurie yra vadinamojo karuselinio sukčiavimo dalis. Tam tikromis aplinkybėmis tai taip pat galėtų apimti grandininius sandorius, jei jais siekiama nuslėpti tarpusavio sandorius įtraukiant verslininkus, (**orig. p. 8**) kurie iš tikrųjų nepriima tiekiamų prekių. Galiausiai, taikant tokį požiūrį, „tiekimo grandinė“ apimtų tik tokius sandorius, kuriais konkrečiai skatinamas arba palengvinamas mokesčio sukčiavimas ankstesniame arba vėlesniame etape.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančios kolegijos manymu, tokį aiškinimą būtų galima pagrįsti keliais Teisingumo Teismo sprendimais, kuriuose jis tam, kad būtų galima neleisti atlikti atskaitos:

- kelia „dalyvavimo“ sąlygą, t. y. apmokestinamasis asmuo vykdydamas sandorį turi dalyvauti mokesčio sukčiavime ankstesniame arba vėlesniame etape (žr. 2019 m. spalio 17 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Unitel*, C-653/18, <...> 33 punktą; 2019 m. kovo 28 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Vins*, C-275/18, <...> 33 punktą; 2018 m. lapkričio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, <...> 41 punktą; 2018 m. spalio 25 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Bozicevic Jezovnik*, C-528/17, <...> 35 punktą; 2017 m. spalio 19 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, <...> 52 punktą; 2017 m. gegužės 18 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Litdana*, C-624/15, <...> 33 ir paskesnius punktus; 2017 m. vasario 9 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Euro Tyre*, C-21/16, <...> 40 punktą; 2016 m. birželio 2 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, <...> 42 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, <...> 54 punktą),
- daro „įtraukimo“ prezumpciją, t. y. apmokestinamojo asmens sandoriai turi būti įtraukti į sukčiavimą kitame etape (žr. 2012 m. birželio 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, <...> 53 punktą) arba
- kelia „ryšio“ reikalavimą, t. y. apmokestinamojo asmens sandoriai turi būti susieti su mokesčio sukčiavimu kitame etape (žr. 2019 m. kovo 28 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Vins*, C-275/18, <...> 33 punktą; 2018 m. lapkričio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, <...> 41 punktą; 2018 m. spalio 18 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Bozicevic Jezovnik*, C-528/17, <...> 35 punktą; 2017 m. vasario 9 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Euro Tyre*, C-21/16, <...> 40 punktą).

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, tam, kad būtų tenkinamas tokio „dalyvavimo“, „įtraukimo“ arba „ryšio“ reikalavimas, (orig. p. 9) nepakanka tik žinoti arba netgi tik turėti žinoti apie mokesčio sukčiavimą. Priešingai, reikia, kad būtent „dalyvavimu“, „įtraukimu“ arba „ryšiu“ prisidėti prie mokesčio sukčiavimo, bent jau jį skatinant arba palengvinant. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, nesąžiningumu, kaip vien subjektyvia aplinkybe, negalima pakeisti „dalyvavimui“, „įtraukimui“ arba „ryšiui“ preziumuoti reikalingo aktyvaus prisidėjimo.

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, jei, be nesąžiningumo, nėra mokesčio sukčiavimo skatinimo arba palengvinimo fakto, tai yra svarus argumentas, jog negalima neleisti apmokestinamajam asmeniui atlikti

pirminių tiekimų PVM atskaitos. Tai turėtų būti taikoma visų pirma tuomet, kai tiekimo ryšiai – kaip pagrindinėje byloje – yra visiškai atskleisti išrašant sąskaitas faktūras ir nurodant juos buhalterinėje apskaitoje ir finansų institucijoms teikiamose apyvartos mokesčio deklaracijose. Šiuo atveju tiekimo ryšiai arba tiekėjai nebuvo nuslėpti. Mokesčio sukčiavimas įvykdytas galutinai ankstesniame etape (byloje – *P GmbH* pirktų gėrimų PVM atskaita) ir tai nebegalėjo būti paskatinama arba palengvinama vėlesniame etape įvykdytais sandoriais (byloje – *P GmbH* gėrimų perpardavimas pareiškėjai). Priešingai, *P GmbH* ir pareiškėjos sandoris atrodo kaip nuo sandorio, paveikto mokesčio sukčiavimo ankstesniame etape, nepriklausomi tolesni tiekimo ryšiai. Taigi bendro plano, pagal kurį šie tiekimo sandoriai būtų kelis sandorius apimančio mokesčio sukčiavimo dalis, nėra. Taikant tokį sąvokos „tiekimo grandinė“ aiškinimą, tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis tiekimo grandinė turėtų baigtis bendrovėje *P GmbH*. Taigi po apyvartos mokesčio sukčiavimo *P GmbH* įvykdyti tiekimo – nesvarbu, pareiškėjai ar kitoms trečiosioms šalims – sandoriai turėtų būti laikomi ne tiekimo grandinės, kurioje buvo mokesčio sukčiavimas, dalimi, o naujais tiekimo ryšiais, kurie turi būti vertinami atskirai nuo ankstesnio mokesčio sukčiavimo.

26. Todėl, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, neturėtų būti reikšminga taip pat tai, kad pareiškėjos sutuoktinis *P GmbH* nurodydavo prekių pirkėjus. Nes veikiausiai tai niekaip nekeičia aplinkybės, jog *P GmbH* įvykdyti tiekimo pareiškėjai sandoriai neturėjo jokios įtakos pirmiau *P GmbH* įvykdytam mokesčio sukčiavimui. Visiškai skaidrūs *P GmbH* ir pareiškėjos tiekimo ryšiai nebegalėjo paskatinti jau įvykusio mokesčio sukčiavimo. Dėl skaidrumo nebūtų įmanomas (**orig. p. 10**) ir vėlesnis tiekimo ryšių nuslėpimas.
27. Šią išvadą būtų galima patvirtinti Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią neleisti atlikti atskaitos piktnaudžiavimo atvejais galima tik tuomet, kai suteikiant teisę į ginčijamą atskaitą gaunama mokesstinė nauda, kuri prieštarautų PVM direktyva siekiamiems tikslams (žr. 2019 m. liepos 10 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kurzu zeme*, C-273/18, <...> 35 punktą). Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tai gali būti, pavyzdžiui, tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo sandoriais siekia nuslėpti tikruosius tiekėjus ir taip apsunkinti sandorių apmokestinimą arba kai būtent ginčijamu sandoriu siekiama gauti nepagrįstos mokesstinės naudos (žr. 2019 m. liepos 10 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kurzu zeme*, C-273/18, <...> 36 ir paskesnius punktus). Vis dėlto tokio piktnaudžiavimo atskaita atvejo tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis, atrodo, nėra. Gėrimų tiekėja (*P GmbH*) nurodyta sąskaitose faktūrose, todėl mokesčių institucijų vykdoma prekių apmokestinimo apyvartos mokesčiu kontrolė yra užtikrinta. Nebuvo nustatyta, kad *P GmbH* tiekimo pareiškėjai sandoriais būtų buvę nuslėpti tiekėjai. Be to, byloje nagrinėjama sandoriais ir nebuvo siekiama mokesčio sukčiavimo. Priešingai, kaip pirmiau paaiškinta, *P GmbH* tuo metu, kai gėrimus tiekė pareiškėjai, jau buvo galutinai įvykdžiusi mokesčio sukčiavimą. Taigi jau vien dėl to logiškai atmestina, kad įsigydama gėrimų pareiškėja siekė mokesčio sukčiavimo, kurį jau įvykdė *P GmbH*.

28. Be to, dėl byloje nagrinėjamų sandorių nebuvo patirta jokio apyvartos mokesčio nuostolio, nes *P GmbH* turėjo pervesti sąskaitoje faktūroje nurodytą apyvartos mokestį. Dėl to iš šių sandorių nebuvo gauta ir jokios mokestinės naudos, kuri galėtų prieštarauti PVM direktyva siekiamiems tikslams. Priešingai, siekiant apyvartos mokesčio neutralumo, pagal sisteminį sprendimą, kuriuo grindžiama visa PVM sistema, galėtų būti reikalaujama, kad pagrindinėje byloje būtų leidžiama pirminių tiekimų PVM atskaita. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, jei mokesčio sukčiavimo (kuriame nors) ankstesniame etape poveikis toliau apimtų visus vėlesnius sandorius, kai tik buvo arba turėjo būti žinoma apie šį sukčiavimą, neutralumo principas būtų neproporcingai apribojamas. Šiuo aspektu reikėtų atsižvelgti į tai, kad neleidimas atlikti atskaitos negali įgauti baudžiamojo pobūdžio. Vien tai, kad sandorių prekės tam tikromis aplinkybėmis buvo įgytos neteisėtai, dar nereiškia, kad gali būti nebetaikomas (**orig. p. 11**) PVM neutralumo principas. Tik tuomet, kai vykdam atitinkamą tiekimą tiesiogiai sudaroma galimybė arba paskatinama piktnaudžiauti, turėtų būti neleidžiama atlikti atskaitos.
29. Šį teisinį argumentą taip pat galėtų patvirtinti tai, kad atskaitai iš esmės nėra reikšminga, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM iš tikrųjų buvo sumokėtas mokesčių administratoriui (žr. 2004 m. kovo 3 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Transport Service*, C-395/02, Rink. I-1991, 2004, 26 punktą; 2006 m. sausio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. I-483, 2006, 54 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, <...> 40 punktą). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas visada pabrėžė būtinybę, kad valstybės išdo reikalavimų apsaugos – taigi mokestinių pajamų apsaugos – priemonės negali viršyti, to, kas būtina siekiant „užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo“ (2010 m. liepos 29 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, <...> 26 punktas; 2007 m. rugsėjo 27 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Téleos*, C-409/04, <...> 70, 46 punktas; taip pat 2012 m. birželio 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, <...> 48 punktas). Dėl priemonių, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, Teisingumo Teismas taip pat nurodė: „Be to, priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas“ (2012 m. birželio 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, <...> 57 punktas).
30. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, platus sąvokos „tiekimo grandinė“, siejamos su neleidimu atlikti atskaitos piktnaudžiavimo atvejais, aiškinimas galėtų nulemti tokį sistemišką abejojimą teise į PVM atskaitą ir PVM neutralumo principu. Jei tiekimo grandinė, dėl kurios neleidžiama atlikti atskaitos, apimtų ir sandorius, kuriais nei skatinamas, nei palengvinamas

mokesčio sukčiavimas ankstesniame arba vėlesniame etape, neleidimas atlikti atskaitos piktnaudžiavimo atvejais įgautų platų ir neproporcingą baudžiamąjį poveikį. Taip, kaip yra pagrįsta neleisti atlikti atskaitos, (**orig. p. 12**) kai sandoriai tiesiogiai susiję su piktnaudžiavimu apyvartos mokesčiu ir sukčiavimu, lygiai taip turėtų būti nesuderinama su sistema, kai, siekiant kovoti su piktnaudžiavimu, preziumuojama, jog neleidimo atlikti atskaitos poveikis toliau apima kelis ankstesnius arba vėlesnius etapus nesant aiškios šių sandorių sąsajos (paskatinant) su mokesčio sukčiavimu. Jei toks tolesnis poveikis būtų patvirtinamas, nepagrįstai atsirastų keleriopas mokėtinas apyvartos mokesčiai, kuris daug kartų viršytų dėl apyvartos mokesčio sukčiavimo patirtą apyvartos mokesčio nuostolį. Galiausiai tokio „sukčiaujant įvykdyto sandorio“ patvirtinimas nulemtų baudžiamąjį poveikį, kuris būtų tolygus baudai, todėl jo teisinis pagrindas negalėtų būti PVM direktyva. Taigi apyvartos mokesčiai negali būti paverčiamas priemone nubausti už nesąžiningą apmokestinamojo asmens elgesį <...>.

31. Be to, kolegija platų sąvokos „tiekimą grandinė“ aiškinimą laiko abejotinu taip pat dėl to, kad nėra požymių, jog neleidimas atlikti atskaitos vėlesniuose sandorio etapuose, kai sandoriu nėra skatinamas mokesčio sukčiavimas, apskritai būtų tinkama priemonė siekiant Teisingumo Teismo nustatytų tikslų – užkirsti kelią piktnaudžiavimui apyvartos mokesčiu ir sukčiavimui. Juk, kai – kaip pagrindinėje byloje – mokesčio sukeičiamas galutinai įvykdytas ankstesniame etape ir vėlesniu sandoriu (byloje – *P GmbH* ir ieškovės) jau nebuvo įmanoma sudaryti galimybės arba paskatinti sukčiauti, tuo, kad pareiškėjai nebus leidžiama atlikti atskaitos, nebus įmanoma užkirsti kelio mokesčio sukeičiamui.
32. Galiausiai tai, kad tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis neleisti atlikti atskaitos gali būti nepagrįsta, būtų galima patvirtinti suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią apyvartos mokesčio srityje draudžiama diferencijuoti tarp „teisėtų“ ir „neteisetų“ sandorių. Tai, kad sandoris teisiškai neleidžiamas, nėra reikšminga jo apmokestinimui apyvartos mokesčiu, nes pagal PVM neutralumo principą reikia apimti visus sandorius (žr. 2006 m. liepos 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, <...> 50 punktą; 2006 m. sausio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, <...> 49 punktą). Vis dėlto, jei PVM sistema apima ir „neteisetus“ sandorius, dėl neutralumo priešasčių turėtų būti galima ir jų PVM atskaita. Dėl to tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis galėtų atsitikti taip, kad, nors dėl pareiškėjos sutuoktinio dalyvavimo mokesčio sukčiavime ankstesniame etape yra (**orig. p. 13**) teisiškai neleidžiamas sandoris, nepaisant šio neleistinumo, vėlesni sandoriai apyvartos mokesčio aspektu bus svarbūs, o tai reikš, kad nebus galima atmesti ir jų PVM atskaitos galimybės.

4. Bylos nagrinėjimo sustabdymas

33. <...> [Informacija apie procesą nacionaliniame teisme]
34. <...> [Informacija apie procesą nacionaliniame teisme]



DARBINS VERTINAS