TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. kovo 14 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 213, 214 ir 273 straipsniai — Apmokestinamųjų asmenų registravimas kaip PVM mokėtojų — Atsisakymas suteikti PVM mokėtojo kodą dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neturi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti — Teisėtumas — Kova su sukčiavimu mokesčių srityje — Proporcingumo principas“

Byloje C-527/11

dėl *Augstākās tiesas Senāts* (Latvija) 2011 m. spalio 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. spalio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Valsts ieņēmumu dienests

prieš

Ablessio SIA

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Rosas, teisėjai U. Lõhmus (pranešėjas), A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Valsts ieņēmumu dienests*, atstovaujamos T. Kravalis,

— Latvijos vyriausybės, atstovaujamos I. Kalniņš ir I. Ņesterovos,

— Estijos vyriausybės, atstovaujamos M. Linntam,

— Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir E. Kalniņš,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: latvių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 213, 214 ir 273 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Valsts ieņēmumu dienests* (Latvijos mokesčių administratorius, toliau – VID) ir *Ablessio SIA* ginčą dėl atsisakymo įregistruoti šią bendrovę pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojų registre.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje „apmokestinamojo asmens“ ir „ekonominės veiklos“ sąvokos apibrėžtos taip:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4 Tos pačios direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninėmis priemonėmis jų nustatytomis sąlygomis.“

5 Pagal šios direktyvos 214 straipsnį:

„1. Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris jų atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

b) kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris naudojasi 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe PVM apmokestinamas prekes įsigyti Bendrijos viduje;

<...>

2. Valstybės narės neturi registruoti tam tikrų apmokestinamųjų asmenų, vykdančių atsitiktinius sandorius <...>“

6 Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Latvijos teisė

7 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Likums Par pievienotās vērtības nodokli*, *Latvijas Vēstnesis*, 1995 m., Nr. 49; toliau – PVM įstatymas) redakcijos, taikytinos aplinkybėms pagrindinėje byloje, 3 straipsnio 1-1 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„VID turi teisę atsisakyti įtraukti asmenį į PVM mokėtojų registrą, jeigu šis asmuo:

1) negali būti rastas nurodytu buveinės adresu ar deklaruotoje gyvenamojoje vietoje; arba

2) VID paprašius nepateikia informacijos arba pateikia klaidingą informaciją dėl savo materialinių, techninių ir finansinių galimybių deklaruojamai ekonominei veiklai vykdyti.“

8 Pagal šio įstatymo 3 straipsnio 5 dalį:

„Jeigu fizinio ar juridinio asmens ir šių asmenų grupės ar jų atstovų pagal sutartį ar susitarimą PVM apmokestinamo prekių pardavimo ir paslaugų teikimo bendra vertė per pastaruosius 12 mėnesių nepasiekė ar neviršijo 10 000 LVL, šis asmuo, ši grupė ar jų atstovai turi teisę nebūti įtraukti į VID tvarkomą apmokestinamųjų asmenų registrą. Ši taisyklė taip pat taikoma institucijoms, finansuojamoms iš valstybės biudžeto. Pasinaudojęs šia teise asmuo privalo per 30 dienų po dienos, kai minėta suma pasiekta ar viršyta, įsiregistruoti šiame registre.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 Latvijos ribotos atsakomybės bendrovė *Ablessio* pateikė prašymą VID įtraukti ją į PVM mokėtojų registrą. 2007 m. lapkričio 15 d. sprendimu, pateikus skundą patvirtintu 2007 m. lapkričio 27 d. sprendimu, VID atsisakė įregistruoti, tvirtindamas, kad ši bendrovė neturi reikalingų materialinių, techninių ir finansinių pajėgumų deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti, t. y. statybos paslaugoms teikti.

10 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad priimdamas šiuos sprendimus dėl atsisakymo įregistruoti VID rėmėsi teiginiais, kad visų pirma *Ablessio* neturi ilgalaikio turto ir nesudaryta jokia sutartis dėl tokio turto nuomos. Be to, sudaryta nuomos sutartis dėl biurui skirtų tik 4 m^2 dydžio negyvenamosios paskirties patalpų. Galiausiai ši bendrovė nėra įregistruota statybos įmonių registre ir nuo įsteigimo nevykdė jokios faktinės veiklos, nes vienintelis įmonės darbuotojas yra direktorių valdybos pirmininkas, matyt, negaunantis atlyginimo.

11 *Ablessio* pareiškė ieškinį dėl šių sprendimų atsisakyti įtraukti į PVM mokėtojų registrą panaikinimo *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis teismas), kuris patenkino šį ieškinį 2009 m. spalio 20 d. sprendimu ir nurodė VID įtraukti šią bendrovę į šį registrą. Šis teismas nusprendė, kad *Ablessio* pateikė VID informacijos dėl savo galimybių vykdyti deklaruotą ekonominę veiklą ir kad šios informacijos tikslumas nebuvo ginčytas. Todėl, šio teismo nuomone, įstatyme numatytos sąlygos, leidžiančios VID atsisakyti ūkio subjektą įtraukti į šį registrą, neįvykdytos.

12 Nagrinėdamas VID pateiktą apeliacinį skundą, *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas) 2010 m. gruodžio 13 d. sprendimu patvirtino pirmosios instancijos teismo sprendimą, taip pat manydamas, kad pagal PVM įstatymą VID neleidžiama vertinti, ar asmuo, pageidaujantis būti įtrauktas į PVM mokėtojų registrą, gali vykdyti ekonominę veiklą. Šiuo klausimu nesvarbu, kad šis asmuo jau prašė įtraukti į šį registrą kelias įmones ir jos buvo įregistruotos, o tuoj po šio įregistravimo buvo perleistos kitiems asmenims, neturintiems pakankamų pajamų įstatiniam kapitalui įnešti, nes šiame įstatyme nenumatytos tokios sąlygos kaip priežastis atsisakyti įtraukti asmenį į šį registrą. Siekiant išvengti bet kokio galimo neteisėto apmokestinamojo asmens veiksmo mokant PVM, teisinėje procedūroje numatyta, kad VID turi pareigą tikrinti apmokestinamąjį asmenį, ir, jei konstatuoja nacionalinės teisės nuostatų pažeidimus, turi apskaičiuoti papildomą mokestį ir baudas.

13 VID pareiškė kasacinį skundą dėl *Administratīvā apgabaltiesa* sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme, kuriame tvirtina, kad šis teismas padarė klaidą aiškindamas PVM įstatymo 3 straipsnio 1-1 dalies antrą pastraipą. Iš tiesų, anot VID, šia nuostata jis įpareigojamas patikrinti, ar asmuo gali vykdyti deklaruojamą ekonominę veiklą.

14 Remdamasis 2010 m. spalio 21 d. Sprendimu *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, Rink. p. I-10385), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja visų pirma dėl Direktyvos 2006/112 213, 214 ir 273 straipsnių aiškinimo.

15 Šiomis aplinkybėmis *Augstākās tiesas Senāts* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 <...> nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis draudžiama nesuteikti apmokestinamajam asmeniui atskiro kodo remiantis tuo, kad apmokestinamojo asmens kapitalo dalių savininkas jau yra kelis kartus gavęs atskirą kodą kitoms realios ekonominės veiklos nevykdžiusioms įmonėms, kurių kapitalo dalis jis perleido tretiesiems asmenims netrukus po to, kai joms suteiktas atskiras kodas?

2. Ar direktyvos [2006/112] 214 straipsnį, taikomą kartu su 273 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad prieš suteikdamas atskirą kodą mokesčių administratorius turi teisę įsitikinti, jog apmokestinamasis asmuo yra pajėgus vykdyti apmokestinamąją veiklą, jei šiuo patikrinimu siekiama užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo?“

Dėl prejudicinių klausimų

16 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 213, 214 ir 273 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui, siekiančiam užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo, atsisakyti suteikti PVM mokėtojos kodą bendrovei vien dėl to, kad, anot šio administratoriaus, ji neturi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruojamai ekonominei veiklai vykdyti ir kad šios bendrovės kapitalo dalių savininkas jau yra kelis kartus gavęs tokį kodą realios ekonominės veiklos niekada nevykdžiusioms bendrovėms, kurių kapitalo dalys perleistos netrukus po šio kodo suteikimo.

17 Reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 213 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą kiekvienas apmokestinamasis asmuo privalo pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi. Tos pačios direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje valstybės narės įpareigotos imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys būtų registruojami atskirais kodais.

18 Pagrindinis Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatyto apmokestinamųjų asmenų registravimo tikslas yra užtikrinti tinkamą PVM sistemos veikimą (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 33 punktą).

19 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad PVM mokėtojo kodo suteikimu patvirtinamas apmokestinamojo asmens mokestinis statusas PVM taikymo tikslais ir supaprastinama apmokestinamųjų asmenų kontrolė siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą. Remiantis prekybos Europos Sąjungos viduje apmokestinimo pereinamojo laikotarpio priemonėmis, apmokestinamųjų asmenų registravimu kaip PVM mokėtojų suteikiant atskirus kodus taip pat siekiama palengvinti nustatyti valstybę narę, kurioje patiektos prekės galutinai suvartojamos (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 57 ir 60 punktus bei 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, 51 punktą).

20 Be to, PVM mokėtojo kodas yra svarbus atliktų sandorių įrodymas. Iš tiesų Direktyvos 2006/112 daugelyje nuostatų, susijusių visų pirma su sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaravimu ir sumuojančiomis ataskaitomis, reikalaujama, kad šis apmokestinamojo asmens, prekes įsigyjančio asmens ar paslaugų gavėjo kodas būtinai būtų nurodytas šiuose dokumentuose.

21 Atsižvelgiant į šiuos argumentus, reikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus.

22 Reikia konstatuoti, kad nors Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje nurodytos asmenų, kuriems turi būti suteikti atskiri kodai, kategorijos, šioje nuostatoje nenumatytos sąlygos, kurios gali būti taikomos suteikiant PVM mokėtojo kodą. Iš tiesų iš šio straipsnio ir tos pačios direktyvos 213 straipsnio formuluotės matyti, kad valstybės narės turi tam tikrą diskreciją nustatyti priemones apmokestinamųjų asmenų registravimui PVM tikslais užtikrinti.

23 Tačiau ši diskrecija negali būti neribota. Iš tiesų, nors valstybei narei leidžiama atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui atskirą kodą, tokia teise negali būti pasinaudojama be pateisinamos priežasties.

24 Be to, remiantis „apmokestinamojo asmens“ sąvoka, kaip ji apibrėžta Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje, į šią sąvoką patenka bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslą ar rezultatą.

25 Pagal Teisingumo Teismo praktiką ši sąvoka turi būti aiškinama plačiai. Bet kuris asmuo, kuris ketina pradėti savarankišką ekonominę veiklą, o tai patvirtina objektyvūs įrodymai, ir šiuo tikslu patiria pirmųjų investavimo išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 34 punktą ir 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Polski Trawertyn*, C-280/10, 30 punktą).

26 Remiantis šia teismo praktika ir Direktyvos 2006/112 213 straipsnio 1 dalies formuluote, apmokestinamaisiais asmenimis, galinčiais prašyti suteikti PVM mokėtojo kodą, laikomi ne tik asmenys, kurie jau vykdo ekonominę veiklą, bet ir asmenys, kurie ketina pradėti tokią veiklą ir šiuo tikslu patiria pirmųjų investavimo išlaidų. Taigi šie asmenys gali negalėti šiuo parengiamuoju jų ekonominės veiklos etapu įrodyti, kad jie jau turi materialinių, techninių ir finansinių išteklių tokiai veiklai vykdyti.

27 Todėl Direktyva 2006/112, visų pirma jos 213 ir 214 straipsniais, draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti PVM mokėtojo kodą prašymą pateikusiam asmeniui vien dėl to, kad pateikdamas prašymą įtraukti į apmokestinamųjų asmenų registrą jis negali įrodyti, jog turi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti.

28 Tačiau pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi teisėtą interesą imtis tinkamų priemonių savo finansiniams interesams apsaugoti, o kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir skatinamas tikslas (žr., be kita ko,

2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 71 punktą; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 36 punktą ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *Mednis*, C-525/11, 31 punktą).

29 Be to, valstybės narės privalo užtikrinti įrašų apmokestinamųjų asmenų registre teisingumą, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM sistemos veikimas. Taigi nacionalinė kompetentinga institucija privalo patikrinti prašymą pateikusio asmens apmokestinamojo asmens statusą prieš jam suteikdama PVM mokėtojo kodą (žr. minėto Sprendimo *Mecsek-Gabona* 63 punktą).

30 Todėl pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali teisėtai numatyti priemones, tinkamas užkirsti kelią piktnaudžiauti identifikaciniais kodais, visų pirma įmonėms, kurių veikla, taigi ir apmokestinamojo asmens statusas, yra visiškai fiktyvūs. Tačiau šiomis priemonėmis neturi būti viršijama tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui išvengti, ir jomis neturi būti sistemingai pažeidžiama teisė į PVM atskaitą, taigi ir šio mokesčio neutralumas (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 26 punktą; minėtų sprendimų *Nidera Handelscompagnie* 49 punktą; *Dankowski* 37 punktą ir *VSTR* 44 punktą).

31 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad kontrolės priemonėmis, kaip antai nustatytomis PVM įstatyme, negali būti apribojama apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM, susijusį su patirtomis investavimo išlaidomis dėl sandorių, kuriuos jie ketina sudaryti ir kurie suteikia teisę į atskaitą.

32 Iš tiesų reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatytas registravimas ir jos 213 straipsnyje nurodytos pareigos yra tik formalūs reikalavimai kontrolės tikslais, dėl kurių negali būti abejojama, be kita ko, teise į atskaitą ar teise neapmokestinti PVM dėl tiekimo Bendrijos viduje, jeigu įvykdytos materialinės šių teisių atsiradimo sąlygos (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* 50 punktą; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Rēdlihs*, C-263/11, 48 punktą ir minėto Sprendimo *Mecsek-Gabona* 60 punktą).

33 Iš šios teismo praktikos matyti, kad apmokestinamojo asmens įtraukimas į PVM mokėtojų registrą yra formalus reikalavimas, o tai reiškia, jog apmokestinamajam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti savo teisę į atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo kaip PVM mokėtojas prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamoje veikloje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Nidera Handelscompagnie* 51 punktą ir *Dankowski* 33, 34 ir 36 punktus). Tuo remiantis darytina išvada, kad atsisakymas suteikti PVM mokėtojo kodą iš esmės negali turėti jokios įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, jeigu įvykdytos materialinės šios teisės atsiradimo sąlygos.

34 Kad galėtų būti laikomas proporcingu sukčiavimo prevencijos tikslui, atsisakymas suteikti apmokestinamajam asmeniui atskirą kodą turi būti pagrįstas rimtais įrodymais, leidžiančiais objektyviai manyti, kad tikėtina, jog šiam apmokestinamajam asmeniui suteiktas PVM mokėtojo kodas bus naudojamas sukčiaujant. Toks sprendimas turi būti pagrįstas bendru visų konkretaus atvejo aplinkybių įvertinimu ir įrodymais, surinktais tikrinant atitinkamos įmonės pateiktą informaciją.

35 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris yra vienintelis kompetentingas tiek aiškinti nacionalinę teisę, tiek konstatuoti ir vertinti aplinkybes pagrindinėje byloje, visų pirma kaip šią teisę taiko mokesčių administratorius (minėto Sprendimo *Mednis* 33 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), turi įvertinti, ar nacionalinės priemonės suderinamos su Sąjungos teise, visų pirma su proporcingumo principu. Teisingumo Teismas yra kompetentingas tik pateikti šiam teismui aiškinimo kriterijus, kurie jam leistų įvertinti tokį suderinamumą (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C-55/94, Rink. p. I-4165, 19 punktą ir 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-7639, 30 punktą).

36 Kalbant apie pagrindinės bylos aplinkybes, reikia konstatuoti, kad vien to, jog apmokestinamasis asmuo neturi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruojamai ekonominei veiklai vykdyti, nepakanka įrodyti, kad tikėtina, jog šis apmokestinamasis asmuo ketina sukčiauti mokesčių srityje. Tačiau negalima atmesti galimybės, kad tokio pobūdžio aplinkybės, patvirtintos kitais objektyviais įrodymais, leidžiančiais įtarti nesąžiningus apmokestinamojo asmens ketinimus, gali būti veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti bendrai vertinant sukčiavimo riziką.

37 Be to, Direktyvoje 2006/112 nenumatytas joks prašymų suteikti atskirus PVM mokėtojo kodus, kuriuos galėtų pateikti tas pats asmuo, veikdamas skirtingų juridinių asmenų vardu, skaičiaus apribojimas. Šioje direktyvoje juo labiau neleidžiama manyti, kad šių juridinių asmenų kontrolės perleidimas juos įregistravus kaip PVM mokėtojus yra neteisėta veikla. Tačiau į tokias aplinkybes taip pat gali būti atsižvelgiama bendrai vertinant sukčiavimo riziką.

38 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar, atsižvelgdamas į visas konkretaus atvejo aplinkybes, nacionalinis mokesčių administratorius pakankamai teisės požiūriu patvirtino rimtų įrodymų, leidžiančių manyti, kad dėl *Ablessio* pateikto prašymo įtraukti į PVM mokėtojų registrą kyla rizika, jog PVM mokėtojo kodas gali būti naudojamas piktnaudžiaujant arba kitaip sukčiaujant PVM srityje, egzistavimą.

39 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 213, 214 ir 273 straipsniai aiškintini taip, kad jais draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti bendrovei suteikti PVM mokėtojos kodą vien dėl to, kad, anot šio administratoriaus, ji neturi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti ir kad šios bendrovės kapitalo dalių savininkas jau yra kelis kartus gavęs tokį kodą realios ekonominės veiklos niekada nevykdžiusioms bendrovėms, kurių kapitalo dalys perleistos netrukus po šio kodo suteikimo, jeigu tas mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į objektyvias aplinkybes, nepatvirtino, jog yra rimtų įrodymų, leidžiančių įtarti, kad suteiktas PVM mokėtojo kodas bus naudojamas sukčiaujant. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šis mokesčių administratorius pateikė rimtų sukčiavimo rizikos egzistavimo įrodymų pagrindinėje byloje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

40 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 213, 214 ir 273 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti bendrovei suteikti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojos kodą vien dėl to, kad, anot šio administratoriaus, ji neturi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti ir kad šios bendrovės kapitalo dalių savininkas jau yra kelis kartus gavęs tokį kodą realios ekonominės veiklos niekada nevykdžiusioms bendrovėms, kurių kapitalo dalys perleistos netrukus po šio kodo suteikimo, jeigu tas mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į objektyvias aplinkybes, nepatvirtino, jog yra rimtų įrodymų, leidžiančių įtarti, kad suteiktas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas bus naudojamas sukčiaujant. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šis mokesčių administratorius pateikė rimtų sukčiavimo rizikos egzistavimo įrodymų pagrindinėje byloje.

Parašai.