TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 20 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Šeštoji direktyva — 28c straipsnio A skirsnio a ir d punktai — Prekių perdavimas Europos Sąjungos viduje — Teisė į atleidimą nuo mokesčio — Pareigos nurodyti PVM mokėtojo kodą, suteiktą paskirties valstybės narės, nesilaikymas — Patikimų sukčiavimo mokesčių srityje įrodymų nebuvimas — Atsisakymas taikyti atleidimą nuo mokesčio — Leistinumas“

Byloje C-24/15

dėl *Finanzgericht München* (Miuncheno finansų teismas, Vokietija) 2014 m. gruodžio 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. sausio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Josef Plöckl

prieš

Finanzamt Schrobenhausen

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda (pranešėjas), K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. sausio 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Finanzamt Schrobenhausen*, atstovaujamos K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan ir M. D. Scherer,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Nasopoulou ir S. Lekkou,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, A. Cunha ir M. R. Campos Laires,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir M. Owsiany-Hornung,

* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2016 m. balandžio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EEB (OL L 345, 2005, p. 19; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), 22 straipsnio 8 dalies (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija) ir šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmos pastraipos ir d punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Josef Plöckl ir *Finanzamt Schrobenhausen* (Šrobenhauzeno mokesčių administratorius, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl šio administratoriaus atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) J. Plöckl verslui skirto automobilio perdavimą iš Vokietijos į Ispaniją 2006 m.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

5 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje sąvoka „prekių tiekimas“ apibrėžiama kaip teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

6 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalies redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimu už atlygį laikoma:

b) apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narę.

Perduotomis į kitą valstybę narę prekėmis laikomas bet koks materialusis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu išsiunčia arba išgabena iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, neišvykdamas iš Bendrijos ribų savo verslo tikslais, išskyrus bet kurią toliau nurodytą operaciją:

<...>“

8 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirma pastraipa išdėstyta taip:

„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.

<...>

d) pagal 28a straipsnio 5 dalies b punktą tiekiamų prekių, kurios atleidžiamos nuo pirmiau nurodytų mokesčių, jeigu jas pristato kitas apmokestinamasis asmuo arba jo vardu.“

Vokietijos teisė

9 Tuo metu, kai susiklostė pagrindinės bylos aplinkybės, galiojusios redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 3 straipsnio 1a dalyje buvo numatyta:

„Tiekimu už atlygį laikomas verslui skirto turto perdavimas iš šalies teritorijos į kitą Bendrijos teritorijos dalį, kurį atlieka verslininkas, siekdamas pats disponuoti turtu, išskyrus laikino naudojimo atvejus; tiekimu už atlygį taip pat laikomas ir tas atvejis, kai verslininkas turtą įvežė į šalies teritoriją. Verslininkas pagal šios nuostatos antrą sakinį laikomas tiekėju.“

10 Pagal *UStG* 4 straipsnio 1 punkto b papunktį prekių tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčio.

11 *UStG* 6a straipsnyje prekių tiekimas Bendrijos viduje, be kita ko, apibrėžiamas taip:

„<...>

2. Tiekimu Bendrijos viduje taip pat laikomas tiekimui prilygintas turto perdavimas ([*UStG*] 3 straipsnio 1a dalis).

3. Verslininkas turi įrodyti, kad tenkinamos 1 ir 2 dalyse numatytos sąlygos. <...>“

12 Tuo metu, kai susiklostė pagrindinės bylos aplinkybės, galiojusios redakcijos *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Nutarimas dėl Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo) 17c straipsnio 1 ir 3 dalyse buvo nustatyta:

„1. Vykdydamas tiekimą Bendrijos viduje ([*UStG*] 6a straipsnio 1 ir 2 dalys) verslininkas, kuriam taikomas šis nutarimas, turi pateikti apskaitos dokumentus, patvirtinančius, kad įvykdė atleidimo nuo mokesčio sąlygas; dokumentuose turi būti nurodytas ir pirkėjo apyvartos mokesčio mokėtojo kodas. Tai, kad šios sąlygos įvykdytos, turi būti aiškiai matoma iš apskaitos dokumentų ir jais remiantis lengvai patikrinama.

<...>

3. Tiekimui prilyginto perdavimo atvejais ([*UStG*] 6a straipsnio 2 dalis) verslininkas privalo nurodyti šiuos duomenis:

<...>

2) kitoje valstybėje narėje esančios įmonės dalies adresą ir apyvartos mokesčio mokėtojo kodą;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 2006 m. J. Plöckl, vykdantis individualią veiklą, įsigijo automobilį, kuris buvo skirtas jo verslui. 2006 m. spalio 20 d. jis išsiuntė šį automobilį į Ispaniją transporto priemonių prekiautojui, kad jis ten jį parduotų. Šį išsiuntimą patvirtino CMR važtaraštis (važtaraštis, išrašytas pagal 1956 m. gegužės 19 d. Ženevoje pasirašytą Konvenciją dėl tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties, iš dalies pakeistą 1978 m. liepos 5 d. protokolu). 2007 m. liepos 11 d. šis automobilis buvo parduotas Ispanijoje įsteigtai įmonei.

14 2006 m. J. Plöckl nedeklaravo jokios apyvartos, susijusios su šiuo sandoriu. 2007 m. jis deklaravo nuo PVM atleistą tiekimą Bendrijos viduje.

15 Atlikęs patikrinimą vietoje mokesčių administratorius nusprendė, kad tiekimo Bendrijos viduje sąlygos nebuvo įvykdytos ir tai buvo 2007 m. Vokietijoje apmokestinamas tiekimas. Jis pateikė pranešimą dėl PVM perskaičiavimo už 2007 m.

16 Per vėliau *Finanzgericht München* (Miuncheno finansų teismas, Vokietija) vykusį procesą šis teismas nusprendė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas automobilis 2007 m. jau buvo Ispanijoje, todėl mokesčių administratorius panaikino šį pranešimą dėl mokesčio perskaičiavimo.

17 Po šio panaikinimo mokesčių administratorius perskaičiavo PVM už 2006 m., manydamas, kad automobilio perdavimas 2006 m. į Ispaniją buvo apmokestinamas PVM ir nebuvo nuo jo atleistas, nes J. Plöckl nenurodė Ispanijos suteikto PVM mokėtojo kodo, todėl nepateikė apskaitos duomenų, reikalingų atleisti nuo PVM.

18 J. Plöckl apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Jis laikėsi nuomonės, pirma, kad nebuvo tiekimo Bendrijos viduje dėl to, kad nebuvo pakankamo automobilio išvežimo į Ispaniją ir jo pardavimo šioje valstybėje narėje ryšio, susijusio su laiku, taip pat materialinio ryšio ir, antra, 2006 m. atliktas perdavimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM pagal *UstG* 3 straipsnio 1a dalį.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šiam perdavimui turi būti taikomas atleidimas nuo PVM. Jis pažymi, kad nors J. Plöckl nesiėmė visų priemonių, kurių galima iš jo pagrįstai reikalauti, kad nurodytų paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, nėra patikimų sukčiavimo įrodymų ir mokesčių administratorius atmeta tokio sukčiavimo buvimą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, J. Plöckl padarė tik teisės klaidą, kai įtraukė į apskaitą perdavimo sandorį ir vėlesnį pardavimą kaip tiekimą Bendrijos viduje ir nepateikė jokios klaidingos deklaracijos mokesčių administratoriui.

20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592) 58 punktu, iš kurio matyti, kad tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo PVM gali priklausyti nuo tiekėjo PVM mokėtojo kodo perdavimo pirkėjui su sąlyga, kad negalima atsisakyti suteikti šį atleidimą nuo mokesčio vien dėl to, kad ši pareiga neįvykdyta, jei tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir ėmęsis visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galinčias pakankamai įrodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariamą sandorį.

21 Šis teismas mano, kad Teisingumo Teismo šiame sprendime pateikti motyvai taip pat taikomi perdavimui Bendrijos viduje, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, ir tuo remiantis darytina išvada, kad šiuo atveju galima atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM dėl to, kad J. Plöckl nesiėmė visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, kad nurodytų paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą.

22 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjantis teismas nurodo, kad šio sprendimo 52 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog yra teisėta reikalauti, kad tiekėjas veiktų sąžiningai ir imtųsi visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, tam, kad užtikrintų, kad sudaromi sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu mokesčių srityje. Taigi jis mano, kad reikalauti iš apmokestinamojo asmens imtis visų priemonių, kurių galima iš jo pagrįstai reikalauti, galima tik tuomet, jei yra patikimų sukčiavimo įrodymų.

23 Nesant patikimų sukčiavimo įrodymų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad neturi būti neleidžiama taikyti atleidimo nuo PVM, nes šio teismo nagrinėjamoje pagrindinėje byloje visos materialinės šio atleidimo sąlygos yra įvykdytos, o PVM mokėtojo kodo nurodymas nėra tokia sąlyga. Tokiomis aplinkybėmis šis netaikymas prieštarautų mokesčių neutralumo ir proporcingumo principams.

24 Todėl *Finanzgericht München* (Miuncheno finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija) ir 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą ir d punktą valstybėms narėms leidžiama netaikyti prekių tiekimui Bendrijos viduje (šiuo atveju – perdavimui Bendrijos viduje) atleidimo nuo mokesčio tuo atveju, jei tiekėjas nesiėmė visų pagrįstų priemonių dėl formalių reikalavimų, susijusių su PVM mokėtojo kodo nurodymu, kai nėra patikimų sukčiavimo įrodymų, turtas yra perduotas į kitą valstybę narę ir įvykdytos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos?“

Dėl prejudicinio klausimo

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija) ir 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą ir d punktą reikia aiškinti taip, kad pagal juos kilmės valstybės mokesčių administratoriui draudžiama atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčio perdavimui Bendrijos viduje, motyvuojant tuo,

kad apmokestinamasis asmuo nenurodė paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo, jeigu nėra patikimų sukčiavimo įrodymų, turtas buvo perduotas į kitą valstybę narę ir įvykdytos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

26 Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto pirmą pastraipą prekių tiekimu už atlygį laikomas apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narę. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 5 straipsnio 1 dalį toks perdavimas yra PVM apmokestinamas sandoris.

27 Sąlygos, kurioms esant sandoris gali būti laikomas perdavimu Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą, numatytos šios nuostatos antroje pastraipoje, pagal kurią perduotomis į kitą valstybę narę laikomos prekės, pardavėjo, jų pirkėjo ar bet kurio iš jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, numatytos šios direktyvos 3 straipsnyje, bet Sąjungos viduje, savo verslo tikslais, išskyrus kai kurių toliau toje pastraipoje išvardytų sandorių tikslais.

28 Iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio d punkto matyti, kad toks perdavimas Bendrijos viduje turi būti atleistas nuo PVM kilmės valstybėje narėje, nes jam taikomi atleidimo nuo mokesčio atvejai, numatyti Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a ir c punktuose, jei perdavimas atliktas kitam apmokestinamajam asmeniui.

29 Iš to matyti, kad atleidimo nuo PVM tikslais perdavimas Bendrijos viduje, numatytas 28a straipsnio 5 dalies b punkte, laikomas, be kita ko, tiekimu Bendrijos viduje, kurio atleidimas nuo PVM numatytas Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoje pastraipoje. Kalbant apie tokio perdavimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio sąlygas, pažymėtina, kad jos, viena vertus, išplaukia iš šios nuostatos ir nebūtina, kad šis perdavimas būtų atliktas kitam apmokestinamajam asmeniui. Atitinkamos prekės turi būti pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš šios direktyvos 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Sąjungos viduje, o šis perdavimas turi būti atliktas tam pačiam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.

30 Kita vertus, kaip savo išvados 59–61 punktuose nurodė generalinis advokatas, esminės perdavimo Bendrijos viduje sąlygos, numatytos Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto antroje pastraipoje ir išvardytos šio sprendimo 27 punkte, taip pat turi būti įvykdytos, kad toks perdavimas būtų atleistas nuo PVM.

31 Tokiomis aplinkybėmis pažymėtina, kad apmokestinamojo asmens verslui skirto turto perdavimas, kaip pažymima šioje nuostatoje, reiškia, kad šis perdavimas atliktas šiam apmokestinamajam asmeniui, „veikiančiam kaip tokiam“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmą pastraipą. Šiuo klausimu iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, kai vykdo sandorius atlikdamas savo apmokestinamąją veiklą (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49 punktą ir 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 52 punktą)

32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris turi būti laikomas perdavimu Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą. Šiuo klausimu jis pažymi, kad J. Plöckl įsigytas automobilis buvo skirtas jo verslui Vokietijoje, vėliau išsiųstas į Ispaniją ir toliau naudojamas J. Plöckl profesiniais tikslais.

33 Iš to, kaip ir iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo teksto, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo perdavimo atleidimo nuo PVM sąlygos buvo įvykdytos. Tačiau mokesčių administratorius atsisakė taikyti šį atleidimą nuo mokesčio, nes J. Plöckl jam nenurodė

Ispanijos Karalystės suteikto PVM mokėtojo kodo, kaip to reikalauja pagrindinės bylos aplinkybių atsiradimo metu galiojusios redakcijos Nutarimo dėl Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo 17c straipsnio 3 dalis.

34 Europos Komisija savo rašytinėse pastabose teigia, kad šio reikalavimo nurodyti paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, kiek tai susiję su perdavimu Bendrijos viduje, tikslas yra įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo perdavė nagrinėjamas prekes į šią valstybę narę „savo verslo tikslais“, o tai, kaip matyti iš šio sprendimo 30 ir 31 punktų, yra tokio perdavimo atleidimo nuo PVM sąlyga. Mokesčių administratorius ir Vokietijos vyriausybė per posėdį patvirtino šį tokio reikalavimo tikslą. Taigi, šis prejudicinis klausimas susijęs su įrodymais, kuriais galima remtis, ir aplinkybėmis, kurioms esant tai galima padaryti, tam, kad būtų įrodyta, jog ši atleidimo nuo mokesčio sąlyga yra įvykdyta.

35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštojoje direktyvoje nesant jokių su tuo susijusių nuostatų, nes jos 28c straipsnio A skirsnio pirmoje sakinio dalyje numatyta tik tai, kad valstybės narės nustato sąlygas, pagal kurias nuo mokesčio atleidžia tiekimus Bendrijos viduje, įrodymų, kuriuos gali pateikti apmokestinamasis asmuo, kad būtų atleistas nuo PVM, klausimas priklauso valstybių narių kompetencijai (2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 42 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Tai irgi taikoma šios nuostatos d punkte numatytiems perdavimams Bendrijos viduje.

36 Be to, Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija) numatyta, kad valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti, kad PVM būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui, bet tik su sąlyga, kad priemonės neviršytų to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad paneigtų PVM neutralumą, kuris yra esminis bendros PVM sistemos principas (2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

37 Tokia nacionalinė priemonė viršija tai, kas būtina užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą, jei teisę atleisti nuo PVM iš esmės sieja su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įvykdyti. Iš tiesų sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 29 ir 30 punktus).

38 Kiek tai susiję su perdavimo Bendrijos viduje objektyviais požymiais, iš šio sprendimo 30 punkto matyti, kad jei prekių perdavimas atitinka Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto antroje pastraipoje numatytas sąlygas, jis yra atleistas nuo PVM (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 30 punktą).

39 Iš to matyti, kad mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktą).

40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad tiekimo Bendrijos viduje atveju pareiga nurodyti prekės pirkėjo PVM mokėtojo kodą yra formalus atleidimo nuo PVM reikalavimas (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 51 punktą).

41 Tas pats taikoma, kiek tai susiję su pareiga vykdant perdavimą Bendrijos viduje nurodyti apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo kodą, suteiktą paskirties valstybės narės. Šiuo klausimu pažymėtina, kad net jei nurodytas kodas yra įrodymas, kad perdavimas buvo atliktas apmokestinamojo asmens verslo tikslais, todėl, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkto, šis apmokestinamasis asmuo veikė kaip toks šioje valstybėje narėje, bet kuriuo atveju šio statuso įrodymas negali priklausyti vien nuo šio pateikto PVM mokėtojo kodo. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis, kurioje apibrėžta sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, nesieja šio statuso su faktu, kad atitinkamas asmuo privalo turėti PVM

mokėtojo kodą (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49 punktą). Taigi, šio kodo nurodymas nėra esminis perdavimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM reikalavimas.

42 Iš to, kas minėta, matyti, kad iš principo valstybės narės administratorius neturi atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM perdavimui Bendrijos viduje vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nenurodė jam paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo.

43 Kaip išvados 81 punkte teigė generalinis advokatas, Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstami du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į atleidimą nuo PVM.

44 Pirmiausia asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčių srityje ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali remtis mokesčių neutralumo principais atleidimo nuo PVM taikymo tikslais (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 54 punktą ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 46 punktą)

45 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė, kad pagrindinėje byloje nėra patikimų sukčiavimo įrodymų ir mokesčių administratorius atmetė tokio sukčiavimo galimybę. Todėl taisyklės, pagal kurią atleidimas nuo PVM turi būti taikomas, net jei nesilaikoma formalaus reikalavimo, jei esminiai reikalavimai įvykdyti, išimtis šioje byloje netaikoma.

46 Antra, dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas atleidimas nuo PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktą ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 46 punktą).

47 Vis dėlto iš reikalavimo, su kuriuo susietas šis atsisakymas taikyti atleidimą nuo PVM, matyti: kadangi mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatytų, jog esminiai reikalavimai įvykdyti, jis neturi nustatyti, kiek tai susiję su šio apmokestinamojo asmens teise į atleidimą nuo mokesčio, papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą (pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

48 Kaip nurodyta šio sprendimo 30 ir 31 punktuose, esminiai perdavimo Bendrijos viduje reikalavimai, numatyti Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkte, iš esmės atitinka tokio perdavimo atleidimo nuo PVM materialines sąlygas, išvardytas šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkte.

49 Todėl, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, net jei pagrindinės bylos aplinkybėmis J. Plöckl nenurodė paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris turi būti laikomas perdavimu Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą, reikia nuspręsti, kad mokesčių administratorius turėjo duomenų, leidžiančių nustatyti, kad šio perdavimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos buvo įvykdytos.

50 Todėl aišku, kad netaikomas nė vienas iš atvejų, kai Teisingumo Teismas pripažino mokesčių administratoriaus galimybę netaikyti atleidimo nuo PVM dėl formalaus reikalavimo nesilaikymo tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje.

51 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592) 58 punktą, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirma pastraipa nedraudžia valstybės narės mokesčių administratoriui dėl tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM nustatyti reikalavimą, pagal kurį tiekėjas turėtų pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, tačiau su sąlyga, kad negalima atsisakyti suteikti šį atleidimą nuo mokesčio vien dėl to, kad ši pareiga neįvykdyta, jei tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir

ėmęsis visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galinčias pakankamai įrodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariamą sandorį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tai reiškia, kad galima atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM apmokestinamajam asmeniui, kuris nesiėmė visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, kad perduotų mokesčių administratoriui paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą.

52 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592) Teisingumo Teismas neketino nustatyti tokios bendros taisyklės.

53 Iš tiesų Teisingumo Teismas šio sprendimo 46 punkte aiškiai patvirtino teismo praktiką, pagal kurią, išskyrus du atvejus, nurodytus šio sprendimo 44 ir 46 punktuose, mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų.

54 Be to, kaip savo išvados 111 punkte nurodė generalinis advokatas, iš 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592) 52 punkto matyti, kad išvada, susijusi su apmokestinamojo asmens, kuris veikia sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių pagrįstai galima iš jo reikalauti, negalėjimu nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodo, apima situaciją, kai kyla klausimas, ar apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant mokesčių srityje. Jis nusprendė, kad tiekėjo dalyvavimą sukčiaujant galima atmesti atsižvelgiant į aplinkybę, kad šis tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir ėmęsis visų priemonių, kurių iš jo buvo galima pagrįstai reikalauti, negalėjo nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodo.

55 Iš to matyti, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, kurioms esant apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiaujant buvo bet kuriuo atveju atmestas, negalima atsisakyti jam taikyti atleidimo nuo PVM dėl priežasties, kad jis nesiėmė visų priemonių, kurių galima iš jo pagrįstai reikalauti, kad įvykdytų formalų reikalavimą, t. y. nurodytų perdavimo Bendrijos viduje paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą.

56 Vis dėlto Teisingumo Teisme mokesčių administratorius ir Vokietijos vyriausybė pažymėjo PVM mokėtojo kodo, kaip masės sistemos, apimančios daug sandorių Bendrijos viduje, kontrolės elemento svarbą.

57 Pažymėtina, kad toks argumentas neturi nei pakeisti formalaus reikalavimo esminiu reikalavimu bendroje PVM sistemoje, nei pateisinti atleidimo nuo mokesčio netaikymo dėl nacionalinėje teisėje, kuria perkeliama Šeštoji direktyva, nustatyto formalaus reikalavimo nepaisymo.

58 Iš tiesų, nors Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija) numatyta, kad valstybės narės gali imtis priemonių siekdamos užtikrinti, kad būtų teisingai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui, toks atleidimo nuo mokesčio netaikymas viršija tai, kas būtina pasiekti šiuos tikslus, nes už panašų šios nacionalinės teisės pažeidimą gali būti skiriama bauda, proporcinga pažeidimo rimtumui (pagal analogiją žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62 ir 63 punktus ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 47 ir 48 punktus).

59 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija), 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirma pastraipa ir d punktas aiškintini taip, kad pagal juos kilmės valstybės narės mokesčių administratoriui draudžiama atsisakyti perdavimui Bendrijos viduje taikyti atleidimą nuo PVM, motyvuojant tuo, kad apmokestinamasis asmuo nenurodė paskirties valstybės suteikto PVM mokėtojo kodo, jeigu nėra patikimų sukčiavimo įrodymų, prekė buvo perduota į kitą valstybę narę ir įvykdytos visos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

60 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EEB, 22 straipsnio 8 dalį (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija), šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmą pastraipą ir d punktą reikia aiškinti taip, kad pagal juos kilmės valstybės narės mokesčių administratoriui draudžiama atsisakyti perdavimui Bendrijos viduje taikyti atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio, motyvuojant tuo, kad apmokestinamasis asmuo nenurodė paskirties valstybės suteikto pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodo, jeigu nėra patikimų sukčiavimo įrodymų, prekė buvo perduota į kitą valstybę narę ir įvykdytos visos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

Parašai.