

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. rugsėjo 27 d.(*)

„Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Prekių tiekimas – Grandininių sandorių apmokestinimas – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio dėl nenurodyto pirkėjo PVM mokėtojo kodo“

Byloje C-587/10

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2010 m. lapkričio 10 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gruodžio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

prieš

Finanzamt Plauen,

dalyvaujant

Bundesministerium der Finanzen,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen ir C. Toader,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. kovo 7 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* T. Küffner, S. Maunz ir T. Streit,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Soulay,

susipažinęs su 2012 m. birželio 21 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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies paskutinį kartą pakeistos 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB (OL L 281, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 315, toliau – Šeštoji direktyva), aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas vykstant ginčui tarp *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)* (toliau – VSTR) ir *Finanzamt Plauen* (Plaueno mokesčių inspekcija) dėl pastarosios atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) šios bendrovės dukterinės bendrovės atliktų prekių tiekimų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje sūvoka „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžiama taip:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykstantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.“

4 Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje, iš dalies pakeistame tos pačios direktyvos 28h straipsniu, pagal vidaus tvarką asmenims, privalantiems mokėti mokesčius, numatomos kelios pareigos, susijusios būtent su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaravimu bei sumuojančiųjų ataskaita, kurių jie turi pateikti mokesčių administratoriui.

5 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c punkto pirmoje ir trečiojoje traūkose, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, numatyta:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių, kad pagal individualų numerų būtų galima identifikuoti:

– kiekvieną apmokestinamąjį asmenį, išskyrus minėtuosius 28a straipsnio 4 dalyje, kuris šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, suteikiančias jam teisę atsiskaityti <...>

<...>

– kiekvieną apmokestinamąjį asmenį, kuris atitinkamos šalies teritorijoje sigyja prekes Bendrijoje savo operacijoms, susijusioms su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta ekonomine veikla užsienyje.“

6 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies a punkte, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, pažymima:

„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitų faktūrų arba kitų jai lygiavertų dokumentų kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prekėms ir suteiktoms paslaugoms forminti. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti sąskaitų faktūrų <...> forminti prekių tiekimą [28c straipsnio A dalyje] nustatytomis sąlygomis. <...>“

7 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto antroje pastraipoje, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, nustatyta:

„Sąskaitoje faktūroje taip pat nurodoma:

<...>

– [28c straipsnio A dalies a punkte] nurodyt? sandori? atveju numeris, pagal kur? apmokestinamas asmuo identifikuojamas atitinkamos šalies teritorijoje, ir numeris, pagal kur? prekes ?sigyjantis asmuo identifikuojamas kitoje valstyb?je nar?je,

<...>“

8 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pa?ios direktyvos 28h straipsniu, numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinam?j? asmen? sandoriams tarp valstybi? nari? turi b?ti taikomos vienodos s?lygos, o tokios prievol?s nesukuria pasienio formalum? prekyboje tarp valstybi? nari?.“

9 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmoje ir antroje pastraipose nustatyta:

„[PVM] taip pat apmokestinami:

a) preki? ?sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlyg? šalies teritorijoje ?sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardav?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokes?io pagal 24 straipsn? ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.“

Nukrypstant nuo pirmosios pastraipos, prek?s, kurias pagal 1 dalies a punkto s?lygas Bendrijoje ?sigyja apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, atleidžiamos nuo [PVM].

<...>

3. „Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje“ yra teis?s disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu ?sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s yra išsi?stos arba išgabentos, atsiun?ia arba atgabena pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo parduodan?iojo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.“

10 Šios direktyvos 28b straipsnio A dalyje numatyta:

„1. Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prek?s yra, kai baigiasi j? siuntimas ar gabenimas.

2. Nepažeidžiant 1 dalies, vis d?lto 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodyto preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstyb?s nar?s, suteikusias [PVM] identifikavimo numer?, kur? naudodamas prekes ?sigyjantis asmuo jas ?sigijo, jeigu prekes ?sigyjantis asmuo ne?rodo, kad min?tos prek?s buvo apmokestintos šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

Jeigu ?sigijimas pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstyb?je nar?je, ? kuri? siun?iamos ar gabenamos prek?s pristatomos, o prieš tai prek?s buvo apmokestintos pagal pirmosios pastraipos nuostatas, apmokestinamoji vert? valstyb?je nar?je, išdavusioje [PVM] identifikavimo numer?, kur? naudodamas prekes ?sigyjantis asmuo jas ?sigijo, atitinkamai sumažinama.

<...>“

11 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstyb?s nar?s, nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? toliau nurodyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikym? bei užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokes?io:

a) prek? tiekim?, kaip apibr?žta 5 straipsnyje, kurios pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens ar bet kurio j? vardu išsi?stos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prek? pirk?jas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstyb?je nar?je, nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s išsi?stos arba išgabentos.“

Vokietijos teis?

12 Apyvartos mokes?io ?statymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 6a straipsnyje tiekimas Bendrijos viduje apibr?žiamas taip:

„1. Tiekimas Bendrijos viduje [4 straipsnio 1 punkto b papunktis] b?na tada, kai tenkinamos šios s?lygos:

1) verslininkas ar pirk?jas tiekiam? prek? išgabena ar išsiun?ia ? kit? Bendrijos teritorijos dal?;

2) pirk?jas yra:

a) verslininkas, kuris tiekiam? prek? ?sigijo savo verslui;

b) juridinis asmuo, kuris n?ra verslininkas, arba kuris tiekiam? prek? ?sigijo ne savo verslui; arba

c) bet kuris kitas pirk?jas naujos transporto priemon?s tiekimo atveju;

ir

3) kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam pirk?jui ?sigyjant tiekiam? prek? turi b?ti taikomos nuostatos d?l apmokestinimo apyvartos mokes?iu.

<...>

3. Verslininkas turi ?rodyti, kad tenkinamos 1 ir 2 dalyse numatytos s?lygos. <...>“

13 Apyvartos mokes?io ?gyvendinimo reglamento (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*) 17c straipsnio 1 dalyje tiek?jui nustatytos tokios pareigos:

„Vykdymas tiekimus Bendrijos viduje ([*UStG*] 6a straipsnio 1 ir 2 dalys) verslininkas, kuriam taikomas šis reglamentas, pateikdamas apskaitos dokumentus turi ?rodyti, kad tenkinamos atleidimo nuo mokes?io s?lygos, be kita ko, nurodydamas pirk?jo PVM mok?tojo kod?. Tam, kad

apskaita atitikt? šias s?lygas, ji turi b?ti aiški ir lengvai patikrinama.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 1998 m. lapkri?io m?n. VSTR dukterin? bendrov?, ?steigta Vokietijoje, pardav? dvi akmen? skaldymo mašinas *Atlantic International Trading Co.* (toliau – *Atlantic*), ?steigta Jungtin?se Valstijose. *Atlantic* tur?jo atstovyb? Portugalijoje, ta?iau n? vienoje S?jungos valstyb?je nar?je nebuvo registruota kaip PVM mok?toja.

15 VSTR dukterin? bendrov? papraš?, kad *Atlantic* nurodyt? savo PVM mok?tojo kod?. Ši atsak?, kad prekes pardav? Suomijoje ?steigta ?monei, ir nurod? pastarosios PVM mok?tojo kod?, kur? VSTR dukterin? bendrov? patikrino.

16 V?liau *Atlantic* ?galiota transporto ?mon? pa?m? prekes iš VSTR dukterin?s bendrov?s ir sausuma pervež? ? Liubek? (Vokietija), o tada – j?ra ? Suomij?.

17 VSTR dukterin? bendrov? už akmen? skaldymo mašin? pristatym? *Atlantic* pateik? s?skait? fakt?r? be PVM, joje nurod? Suomijos ?mon?s, kuriai šios prek?s buvo perparduotos, PVM VSTR mok?tojo kod?.

18 Ta?iau *Finanzamt Plauen* tvirtina, kad tiekimo tarp VSTR dukterin?s bendrov?s ir *Atlantic* negalima atleisti nuo mokes?io, nes pirmoji nenurod? antrosios PVM mok?tojo kodo.

19 *Sächsisches Finanzgericht*, pirmosios instancijos teismas, atmet? VSTR d?l šio *Finanzamt Plauen* sprendimo pareikšt? ieškin? d?l panaikinimo.

20 VSTR pateik? kasacin? skund? *Bundesfinanzhof* tvirtindama, kad *Finanzamt Plauen* nurodytas atsisakymo atleisti nuo PVM motyvas prieštarausja Šeštajai direktyvai. Pastaroji teigia priešingai, kad valstyb?s nar?s, nepažeisdamos S?jungos teis?s, gali nustatyti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io s?lyg?, kad ?gij?jas tur?t? PVM mok?tojo kod? valstyb?je nar?je.

21 *Bundesfinanzhof* konstatavo, kad pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandor? sudar? du vienas po kito atlikti tiekimai: pirm? VSTR dukterin? ?mon? atliko *Atlantic*, antr? *Atlantic* atliko Suomijos ?monei.

22 Jis teigia, kad pirmasis tiekimas tur?t? b?ti atleistas nuo PVM, kaip tiekimas Bendrijos viduje, su s?lyga, kad, be kita ko, pagal UStG 6a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 3 punkt? pirk?jo ?sigytos prek?s buvo iš ties? apmokestintos Suomijoje. Jis mano, kad tokia s?lyga gal?t? reikšti tai, kad pirk?jas iš ties? turi tur?ti PVM mok?tojo kod? paskirties valstyb?je nar?je tam, kad šios valstyb?s nar?s administratorius gal?t? sandor? apmokestinti PVM.

23 *Bundesfinanzhof* teigia, kad pagal Apyvartos mokes?io ?gyvendinimo reglamento 17c straipsnio 1 dalies pirm? sakini?, pagal kur? tiek?jas turi pareig? apskaitos dokumentuose nurodyti pirk?jo PVM mok?tojo kod?, turi b?ti atsisakyta taikyti atleidim? nuo PVM.

24 Jis pažymi, kad jei pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip? aiškiai nereikalaujama, kad pirk?jas tur?t? PVM mok?tojo kod? tam, kad tiekimas Bendrijos viduje b?t? atleistas nuo PVM, toks reikalavimas gal?t? išplaukti iš šioje nuostatoje numatytos s?lygos, kad šis pirk?jas b?t? „apmokestinamasis asmuo, <...> kuris veikia kaip toks kitoje valstyb?je nar?je“. Be to, jis svarsto, ar, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dal?, iš dalies pakeist? tos pa?ios direktyvos 28h straipsniu, ir ? šios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip?, pagal ši? s?lyg? valstyb?ms nar?ms neleidžiama nustatyti tiek?jui tokios ?rodin?jimo s?lygos, b?tent kai, kaip antai pagrindin?je byloje, tre?iojoje valstyb?je ?sisteig?s pirk?jas n?ra ?siregistrav?s jokioje valstyb?je nar?je ir kad, be to, tiek?jas ne?rod?, jog

pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje mokesčių administratoriui.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat svarsto, ar pareigos nurodyti PVM mokėtojo kodą galėtų pateisinti Šeštojoje direktyvoje nustatytas ir Teisingumo Teismo praktikoje nurodytas atitikties tarp tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo joje faktas.

26 Todėl *Bundesfinanzhof* sustabdo bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal <...> Šeštąją direktyvą <...> valstyboms narėms leidžiama laikyti atleistu nuo mokesčių tiekimu Bendrijos viduje tik jei apmokestinamasis asmuo savo apskaitos dokumentuose nurodo pirkėjo [PVM] mokėtojo kodą?

2. Ar atsakant į šį klausimą svarbu tai, ar:

– pirkėjas yra trečioje valstybėje įsisteigęs verslininkas, kuris sudaręs sandorį, nors ir išsiuntęs tiekimo objektą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, vis dėlto nėra vienoje valstybėje narėje nra registruotas kaip apyvartos mokesčių mokėtojas, ir

– apmokestinamasis asmuo rodo, kad pirkėjas mokesčių tikslu deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

27 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirma pastraipa, pagal kurią tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo PVM, priskiriama prie šios direktyvos XVIa antraštinėje dalyje numatytą pereinamojo laikotarpio priemonių dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, kurių tikslas – perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos patiektos prekės (žr., be kita ko, 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 37 punktą).

28 Šia pereinamojo laikotarpio tvarka tvirtintam mechanizmui būdinga, pirma, kad valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabenaamos, taiko atleidimą nuo mokesčių prekių tiekimui, kai jos išsiunčiamos ar išgabenaamos Bendrijos viduje, kartu su teise į šioje valstybėje narėje sumokėto pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, ir, antra, kad valstybė narė, į kurią prekės pristatomos, apmokestina Bendrijos viduje įsigytas prekes. Šis mechanizmas užtikrina aišką atitinkamų valstybių narių mokestinių galių atskirimą (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėto Sprendimo *R* 38 punktą) ir leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo bei užtikrinti bendrai PVM sistemai būdingą mokesčių neutralumą (žr., be kita ko, 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimą *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 25 punktą ir *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 23 punktą).

29 Kalbant apie sąlygas, kurioms esant sandoris gali būti laikomas tiekimu Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą, iš teismo praktikos matyti, kad į tiekimo Bendrijos viduje sąvoką patenka ir todėl nuo PVM atleidžiamas prekių tiekimas, jei šios prekės pardavėjo, į pirkėjo ar bet kurio iš jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, bet Sąjungos viduje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje nei prekių išsiuntimo ar išgabenimo valstybėje narėje (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *R* 40 punktą).

30 Išskyrus sąlygas, susijusias su apmokestinamojo asmens statusu, teisės disponuoti prekėmis perleidimu pirkėjui, tampant jų savininku, ir fiziniu prekių išgabenimu iš vienos valstybės narės į kitą neturi būti nustatyta jokia kita sandorio kvalifikavimo kaip prekių tiekimo arba įsigijimo

Bendrijos viduje s?lyga (žr. min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 70 punkt?), pažymint, kad tiekimo Bendrijos viduje s?voka, kaip ?sigijimo Bendrijos viduje s?voka, yra objektyvaus pob?džio ir taikoma neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus bei rezultatus (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 38 punkt?).

31 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimai susij? su pirk?jo, kaip apmokestinamojo asmens, statusu, Teisingumo Teismas mano, kad b?tina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pateikti kelias nuorodas d?l su gabenimu susijusios s?lygos. Iš ties?, kadangi pagrindin? byla susijusi su sandoriu, kai atliekami du vienas po kito parduot? prek? tiekimai, bet vienas gabenimas Bendrijos viduje, tai, ar pirmasis tiekimas tarp VSTR dukterin?s bedrov?s ir *Atlantic* gali b?ti kvalifikuojamas kaip tiekimas Bendrijos viduje ir d?l to atleidžiamas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip?, priklauso nuo to, ar, kaip si?loma prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo sprendime, šis gabenimas iš ties? gali b?ti priskirtas šiam pirmajam tiekimui (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 45 punkt? ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C-430/09, Rink. p. I-13335, 21 punkt?).

32 Atsakymas ? š? klausim? priklauso nuo bendro vis? konkre?i? bylos aplinkybi? vertinimo (žr. min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 27 punkt?), b?tent nuo momento, kada teis? disponuoti preke tampant jos savininku buvo perleista galutiniam vartotojui, nustatymo (žr. min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 31–35 punktus). Iš ties?, jei antrasis teis?s disponuoti preke tampant j? savininku perleidimas ?vyko prieš gabenim? Bendrijos viduje, pastarasis negal?t? b?ti priskiriamas pirmajam tiekimui pirmajam pirk?jui (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 33 punkt?).

33 Taigi, pagrindin?je byloje VSTR dukterin?s bendrov?s atliktas tiekimas *Atlantic* n?ra tiekimas Bendrijos viduje, atleidžiamas nuo PVM pagal 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip?, jei antras nuosavyb?s teis?s ? aptariamas prekes perleidimas – iš *Atlantic* Suomijos ?monei – ?vyko prieš atliekant ši? prek? gabenim? Bendrijos viduje ? Suomij?.

34 D?l vertinimo kriterij? Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad kai pirmasis pirk?jas, gav?s teis? disponuoti prek?mis kaip savininkas pirmojo tiekimo valstyb?je nar?je, išreiškia ketinim? išgabenti šias prekes ? kit? valstyb? nar? ir pateikia savo pastarosios valstyb?s nar?s suteikt? PVM mok?tojo kod?, gabenimas Bendrijos viduje tur?t? b?ti priskirtas pirmajam tiekimui su s?lyga, kad antrajam pirk?jui teis? disponuoti prek?mis kaip nuosavybe buvo perduota valstyb?je nar?je, kurioje užbaigta gabenti Bendrijos viduje (žr. min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 44 ir 45 punktus).

35 Ta?iau Teisingumo Teismas jau pažym?jo, kad taip n?ra, jei, perdavus pirk?jui teis? disponuoti preke kaip savininkui, pirm? tiekim? atliekantis tiek?jas gali b?ti laikomas turin?iu prievol? mok?ti PVM už š? sandor?, jei pirk?jas j? informavo, kad prek? buvo perparduota kitam apmokestinamajam asmeniui prieš palikdama tiekimo valstyb? nar? (min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 36 punktus).

36 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?s iš dalies atitinka min?tos bylos aplinkybes, nes *Atlantic* aiškiai nurod? VSTR dukterinei bendrovei prieš gabenant aptariamas prekes ? Suomij?, kad jos jau perparduotos Suomijos ?monei, kurios PVM mok?tojo kod? *Atlantic* jai pateik?.

37 Ta?iau šios aplinkyb?s savaime negali ?rodyti, kad nuosavyb?s teis?s ? aptariamas prekes perleistos Suomijos ?monei prieš j? gabenim? ? Suomij?, tai turi nustatyti nacionalinis teismas, atsižvelgdamas ? visas aplinkybes.

38 Iš to matyti: kadangi pagrindinėje byloje aptariamas tiekimas gali būti tiekimas Bendrijos viduje, reikia atsakyti į du pateiktus klausimus.

Dėl dviejų pateiktų klausimų?

39 Dviem pateiktais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ją nedraudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui nustatyti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM sąlygą, pagal kurią tiekėjas turi pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo paaiškinti, ar dėl fakto, kad pirkėjas yra sąsisteigės trečiojoje valstybėje, neįsiregistravęs valstybėje narėje, o gal dėl fakto, kad tiekėjas rodo, jog pirkėjas deklaravo sąsigijimą Bendrijos viduje, gali pasikeisti atsakymai į šiuos klausimus.

40 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje nustatyta sąlyga, kad pirkėjas turi būti „apmokestinamasis asmuo, <...> kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje“, savaime nereiškia, jog atlikdamas aptariamą sąsigijimą pirkėjas turi turėti PVM mokėtojo kodą.

41 Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai turi būti suprantami kaip susiję su rodinėjimo sąlygomis, kurios gali būti taikomos tiekėjui, kad būtų rodyta, jog aptariamo sandorio atveju buvo laikomasi su pirkėjo, kaip apmokestinamojo asmens statusu, susijusi sąlyga.

42 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad Šeštojoje direktyvoje nesant jokių su tuo susijusių nuostatų, nes jos 28c straipsnio A dalies pirmoje sakinio dalyje numatyta tik tai, kad valstybės narės nustato sąlygas, pagal kurias nuo mokesčių atleidžia tiekimus Bendrijos viduje, rodymą, kuriuos gali pateikti apmokestinamasis asmuo, kad būtų atleistas nuo PVM, klausimas priklauso valstybių narių kompetencijai (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Collée* 24 punktą ir minėto Sprendimo *R* 43 punktą).

43 Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad prekės tiekėjas turi rodyti, jog vykdytos numatytos Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmos pastraipos taikymo sąlygos, skaitant tas, kurias nustato valstybės narės, siekiamos užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *R* 46 punktą).

44 Vis dėlto pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį, iš dalies pakeistą šios direktyvos 28h straipsniu, valstybės narės suteikta teisė priimti priemones, skirtas užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir išvengti sukčiavimo su sąlyga, be kita ko, kad nebus viršyta tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Collée* 26 punktą ir minėto Sprendimo *R* 45 punktą). Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad paneigtų PVM neutralumą, kuris yra esminis bendros PVM sistemos principas (žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 46 punktą ir minėto Sprendimo *Collée* 26 punktą).

45 Taigi, priemonė, pagal kurią teisė atleisti nuo PVM tiekimo Bendrijos viduje iš esmės siejama su formaliu pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo gyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą (žr. minėto Sprendimo *Collée* 29 punktą).

46 Iš tiesų pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų

formali? reikalavim?, ir kitaip b?t? tik tuomet, jeigu toki? formali? reikalavim? pažeidimas neleist? pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai ?vykdyti (žr. min?to Sprendimo *Collée* 31 punkt?), ta?iau tai netaikoma atvejui, kai prek? tiek?jas s?moningai dalyvavo suk?iaujant mokes?i? srityje, ir tai pakenk? geram bendros PVM sistemos funkcionavimui. Tokiu atveju Teisingumo Teismas nusprend?, kad toks asmuo negali teis?tai remtis mokes?i? neutralumo principu (žr. min?to Sprendimo *R* 54 punkt?).

47 Iš viso to, kas išd?styta, matyti, kad valstyb?s nar?s turi teis? prek? tiek?jui nustatyti pareig? pateikti ?rodym?, kad pirk?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks valstyb?je, kuri n?ra valstyb? nar?, iš kurios aptariamos prek?s buvo išsi?stos ar išgabentos, tam, kad b?t? laikomasi bendr?j? teis?s princip?, ypa? proporcingumo reikalavimo.

48 Kalbant apie klausim?, ar reikalavim? laikomasi, kai, kaip pagrindin?je byloje, valstyb? nar? nustato pareig? tiek?jui pateikti pirk?jo PVM mok?tojo kod?, negin?ytina, kad šis mok?tojo kodas yra glaudžiai susij?s su apmokestinamojo asmens statusu Šešt?ja direktyva nustatytoje sistemoje. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c punkte, iš dalies pakeistame šios direktyvos 28h straipsniu, valstyb?ms nar?ms nustatyta pareiga imtis b?tin? priemoni?, kad apmokestinamasis asmuo b?t? identifikuojamas individualiu numeriu.

49 Bet kuriuo atveju šis ?rodymas negali priklausyti identifikuojant apmokestinam?j? asmen? tik nuo šio kodo pateikimo, nes „apmokestinamojo asmens“ s?vokoje, nustatytoje Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, numatytas tik asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas, nenumatant s?lygos, kad šis asmuo turi tur?ti PVM mok?tojo kod?. Be to, iš teismo praktikos matyti, kad asmuo, veikia kaip toks, kai vykdo sandorius neperžengdamas savo apmokestinamos veiklos rib? (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 42 punkt?).

50 Taip pat neatmestina galimyb?, kad tiek?jas d?l vienoki? ar kitoki? priežas?i? gali šio kodo netur?ti, t. y. šios tiek?jo pareigos ?vykdymas priklauso nuo informacijos, gautos iš pirk?jo.

51 Taigi, nors PVM mok?tojo kodas ?rodo apmokestinamojo asmens status? mokes?i? atžvilgiu ir supaprastina sandori? Bendrijos viduje kontrol?, tai nereiškia, kad formalus reikalavimas, d?l kurio negali b?ti abejojama teise neapmokestinti PVM, jeigu tenkinamos materialin?s s?lygos, yra ?vykdytas (žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, 60 punkt?).

52 Tod?l yra teis?ta reikalauti, kad tiek?jas veikt? s?žiningai ir imt?si vis? priemoni?, kuri? galima pagr?stai reikalauti, kad užtikrint?, jog sudaromi sandoriai neb?t? susij? su suk?iavimu mokes?i? srityje (žr. min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 38 punkt?); valstyb?s nar?s viršyt? priemones, kurios b?tin?s teisingai surinkti mokes?ius, jei atsisakyt? atleisti nuo PVM tiekim? Bendrijos viduje tik d?l to, kad tiek?jas nepateik? PVM mok?tojo kodo, kai šis tiek?jas, veikdamas s?žiningai ir ?m?sis vis? priemoni?, kuri? tik galima pagr?stai reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galin?ias pakankamai ?rodyti, kad pirk?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariam? sandor?.

53 Šiuo klausimu iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo sprendimo matyti, jog pagrindin?je byloje tiek?jas praš?, kad *Atlantic* pateikt? savo mok?tojo kod?, ir jog ši, jo netur?dama, pateik? antrojo pirk?jo mok?tojo kod?. Taigi, neatrodo, kad pirmasis ar antrasis dalyvis b?t? suk?iav?. Be to, pagrindin?je byloje aptariamas tiekimas susij?s su prek?mis, kurios pagal pob?d? tur?t? b?ti skirtos naudoti ekonomin?je veikloje.

54 Faktas, kad pirk?jas, kaip pagrindin?je byloje, yra ?sisteig?s tre?iojoje valstyb?je, iš esm?s

neturėt? pateisinti kitokio atsakymo. Iš ties? nei Šeštosios direktyvos pereinamojo laikotarpio tvarka, susijusia su tiekimu Bendrijos viduje, nei Teisingumo Teismo praktika šioje srityje nenustatomas skirtumas, atsižvelgiant ? pirk?jo ?sisteigimo viet?.

55 Kalbant apie aplinkyb?, kad tiek?jas pateik? pirk?jo mokes?io deklaracij?, susijusi? su ?sigijimu Bendrijos viduje, primintina, kad, kaip jau buvo nuspr?sta šio sprendimo 30 punkte, išskyrus s?lygas, susijusias su apmokestinamojo asmens statusu, teis?s disponuoti turtu, tampant jo savininku, perleidimu ir fiziniu preki? išgabenimu iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?, netur?t? b?ti taikoma jokia kita s?lyg? tam, kad sandoris b?r? kvalifikuojamas kaip tiekimo ar ?sigijimo sandoris Bendrijos viduje. Taigi, tam, kad b?t? taikomas atleidimas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip?, negalima reikalauti iš tiek?jo ?rodym?, susijusi? su aptariam? preki? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimu.

56 Be to, tokia deklaracija savaime negali b?ti laikoma esmini? pirk?jo, kaip apmokestinamojo asmens, statuso ?rodymu, o gali b?ti tik nuoroda (pagal analogij? žr. min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 71 punkt? ir 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 37 punkt?).

57 Tod?l aplinkyb?, ar tiek?jas pateik? ši? deklaracij?, negali pakeisti atsakymo ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus.

58 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? du klausimus reikia atsakyti, taip, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirma pastraipa aiškintina taip, kad ja nedraudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui d?l tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM nustatyti reikalavim?, pagal kur? tiek?jas tur?t? pateikti pirk?jo PVM mok?tojo kod?, ta?iau su s?lyga, kad negalima atsisakyti suteikti š? atleidim? nuo mokes?io vien d?l to, kad ši pareiga ne?vykdyta, jei tiek?jas, veikdamas s?žiningai ir ?m?sis vis? priemoni?, kuri? galima pagr?stai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galin?ias pakankamai ?rodyti, kad pirk?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariam? sandor?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

59 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB, 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip? reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui d?l tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo prid?tin?s vert?s mokes?io nustatyti reikalavim?, pagal kur? tiek?jas tur?t? pateikti pirk?jo prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojo kod?, ta?iau su s?lyga, kad negalima atsisakyti suteikti š? atleidim? nuo mokes?io vien d?l to, kad ši pareiga ne?vykdyta, jei tiek?jas, veikdamas s?žiningai ir ?m?sis vis? priemoni?, kuri? galima pagr?stai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galin?ias pakankamai ?rodyti, kad pirk?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariam? sandor?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.