

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 20 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis 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 narę, nesilaikymas – Patikimų sukčiavimo mokesčių srityje rodymų nebuvimas – Atsisakymas taikyti atleidimą nuo mokesčio – Leistinumai“

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 rašytinį 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 vyriausybė, atstovaujamos T. Henze,
- Graikijos vyriausybė, atstovaujamos K. Nasopoulou ir S. Lekkou,
- Portugalijos vyriausybė, atstovaujamos L. Inez Fernandes, A. Cunha ir M. R. Campos Laires,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir M. Owsiany-Hornung,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 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 (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EEB (OL L 345, p. 19; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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 nagrin?jant Josef Plöckl ir *Finanzamt Schrobenhausen* (Šrobenhauzeno mokes?i? administratorius, Vokietija, toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l šio administratoriaus atsisakymo atleisti nuo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) J. Plöckl verslui skirto automobilio perdavim? iš Vokietijos ? Ispanij? 2006 m.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? PVM apmokestinamas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal? apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

5 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje s?voka „preki? tiekimas“ apibr?žiama kaip teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

6 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalies 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?.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Preki? tiekimu už atlyg? laikoma:

b) apmokestinamojo asmens verslui skirt? preki? perdavimas ? kit? valstyb? nar?.

Perduotomis ? kit? valstyb? nar? prek?mis laikomas bet koks materialusis turtas, kur? apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu išsiun?ia arba išgabena iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, neišvykdamas iš Bendrijos rib? savo verslo tikslais, išskyrus bet kuri? toliau nurodyt? operacij?:

<...>“

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, siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčių:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes siųsiančio asmens ar bet kurio jo 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 tiekiamą 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 mokesčių įstatymas, toliau – *UStG*) 3 straipsnio 1a dalyje buvo numatyta:

„Tiekimu už atlygą 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 atlygą taip pat laikomas ir tas atvejis, kai verslininkas turtą vežė 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 mokesčių.

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 rodyti, kad tenkinamos 1 ir 2 dalyse numatytos sąlygos. <...>“

12 Tuo metu, kai susiklostė pagrindinės bylos aplinkybės, galiojusios redakcijos *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Nutarimas dėl Apyvartos mokesčių 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 vykdomas atleidimo nuo mokesčių sąlygas; dokumentuose turi būti nurodytas ir pirkėjo apyvartos mokesčių mokėtojo kodas. Tai, kad šios sąlygos vykdytos, 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 adresas ir apyvartos mokesčio mokėtojo kodas;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 2006 m. J. Plöckl, vykdomasis individuali veikla, 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. Šis išsiuntimas 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 įsteigta įmonei.

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

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

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

17 Po šio panaikinimo mokesčių administratorius perskaitė 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 prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Jis laikėsi nuomonės, pirma, kad nebuvo tiekimą 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 Prašymu 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 sukėlimo rodymų ir mokesčių administratorius atmeta tokio sukėlimo buvimą. Prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, J. Plöckl padarė tik teisės klaidą, kai traukė apskaitą perdavimo sandorį ir vėlesnį pardavimą kaip tiekimą Bendrijos viduje ir nepateikė jokios klaidingos deklaracijos mokesčių administratoriui.

20 Šiuo klausimu prašymu 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 tiekimą

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 nevykdyta, jei tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir žmogiškai visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galinčias pakankamai parodyti, 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 nagrinjamasis pagrindinis 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 nurodytą paskirties valstybės narį suteiktą PVM mokėtojo kodą.

22 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą nagrinjantis 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 rodymų.

23 Nesant patikimų sukčiavimo rodymų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad neturi būti neleidžiama taikyti atleidimo nuo PVM, nes šio teismo nagrinjamoje pagrindinis byloje visos materialinės šio atleidimo sąlygos yra vykdytos, 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 valstybės narės 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 rodymų, turtas yra perduotas kitai valstybei nariai ir vykdytos 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 narį suteikto PVM mokėtojo kodo, jeigu nėra patikimų sukčiavimo rodymų, turtas buvo perduotas kitai valstybei nariai ir vykdytos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

26 Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto pirmą pastraipą prekių tiekimu už atlygą laikomas apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas kitai valstybei narei. 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 ? kitą valstybę narą laikomos prekės, pardavėjo, jo pirkėjo ar bet kurio iš jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narų teritorijos, numatytos šios direktyvos 3 straipsnyje, bet Sąjungos viduje, savo verslo tikslais, išskyrus kai kurią toliau toje pastraipoje išvardytą sandorį 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 mokesčių 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 mokesčių 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, esminis 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 vykdytos, kad toks perdavimas būtų atleistas nuo PVM.

31 Tokiomis aplinkybėmis pažymėtina, kad apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto perdavimas, kaip pažymima šioje nuostatoje, reiškia, kad šis perdavimas atliktas šiam apmokestinamajam asmeniui, „veikiamam 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 apmokestinamąjį veiklą (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-7587/10, 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 pateikęs 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 pateikęs teismo klausimo teksto, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo perdavimo atleidimo nuo PVM sąlygos buvo vykdytos. Tačiau mokesčių administratorius atsisakė taikyti šį atleidimą nuo mokesčių, nes J. Plöckl jam nenurodė Ispanijos Karalystės suteikto PVM mokėtojo kodo, kaip to reikalauja pagrindinės bylos aplinkybių atsiradimo metu galiojusios redakcijos Nutarimo dėl Apyvartos mokesčių 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 parodyti, kad apmokestinamasis asmuo perdavė nagrinėjamas prekes šiai valstybei narai „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 posūdį patvirtino šį tokio

reikalavimo tiksl??. Taigi, šis prejudicinis klausimas susij? su ?rodymais, kuriais galima remtis, ir aplinkybomis, kurioms esant tai galima padaryti, tam, kad b?t? ?rodyta, jog ši atleidimo nuo mokes?io s?lyga yra ?vykdyta.

35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštojoje direktyvoje nesant joki? su tuo susijus? nuostat?, nes jos 28c straipsnio A skirsnio pirmoje sakinio dalyje numatyta tik tai, kad valstyb?s nar?s nustato s?lygas, pagal kurias nuo mokes?io atleidžia tiekimus Bendrijos viduje, ?rodym?, kuriuos gali pateikti apmokestinamasis asmuo, kad b?t? atleistas nuo PVM, klausimas priklauso valstybi? nari? kompetencijai (2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 42 punktą 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 valstyb?s nar?s gali imtis priemoni?, siekdamos užtikrinti, kad PVM b?t? teisingai renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias suk?iavimui, bet tik su s?lyga, kad priemon?s neviršyt? to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Tod?l šios priemon?s negali b?ti naudojamos taip, kad paneigt? PVM neutralum?, kuris yra esminis bendros PVM sistemos principas (2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 44 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

37 Tokia nacionalin? priemon? viršija tai, kas b?tina užtikrinti teising? mokes?io surinkim?, jei teis? atleisti nuo PVM iš esm?s sieja su formali? pareig? laikymusi, neatsižvelgiant ? esminius reikalavimus ir ypa? nekeliant klausimo d?l to, ar jie buvo ?vykdyti. Iš ties? sandoriai turi b?ti apmokestinami atsižvelgiant ? j? objektyvius požymius (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, 29 ir 30 punktus).

38 Kiek tai susij? su perdavimo Bendrijos viduje objektyviais požymiais, iš šio sprendimo 30 punkto matyti, kad jei prek? perdavimas atitinka Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto antroje pastraipoje numatytas s?lygas, jis yra atleistas nuo PVM (pagal analogij? žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, 30 punkt?).

39 Iš to matyti, kad mokes?io neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM b?t? atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaik? tam tikr? formali? reikalavim? (pagal analogij? žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, 31 punkt?).

40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad tiekimo Bendrijos viduje atveju pareiga nurodyti prek?s pirk?jo PVM mok?tojo kod? yra formalus atleidimo nuo PVM reikalavimas (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 51 punkt?).

41 Tas pats taikoma, kiek tai susij? su pareiga vykdant perdavim? Bendrijos viduje nurodyti apmokestinamojo asmens PVM mok?tojo kod?, suteikt? paskirties valstyb?s nar?s. Šiuo klausimu pažym?tina, kad net jei nurodytas kodas yra ?rodymas, kad perdavimas buvo atliktas apmokestinamojo asmens verslo tikslais, tod?l, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkto, šis apmokestinamasis asmuo veikt? kaip toks šioje valstyb?je nar?je, bet kuriuo atveju šio statuso ?rodymas negali priklausyti vien nuo šio pateikto PVM mok?tojo kodo. Iš ties? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis, kurioje apibr?žta s?voka „apmokestinamasis asmuo“, nesieja šio statuso su faktu, kad atitinkamas asmuo privalo tur?ti PVM mok?tojo kod? (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 49 punkt?). Taigi, šio kodo nurodymas n?ra esminis perdavimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM reikalavimas.

42 Iš to, kas minėta, matyti, kad iš principo valstybės narės administratorius neturi atsisakyti taikyti atleidimo 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 sukėlis 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 rodymų 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 negiginamo rodymo, 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 nustatyti, jog esminiai reikalavimai įvykdyti, jis neturi nustatyti, kiek tai susiję su šio apmokestinamojo asmens teise į atleidimą nuo mokesčių, papildomą sąlygą, galinčią naudoti 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 aplinkybomis J. Plöckl nenurodė paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas 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 mokesčių 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 aplinkybomis, 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 šio atleidimo nuo mokesčių vien dėl to, kad ši pareiga nevykdyta, jei tiekėjai, veikdamas sąžiningai ir žmogiškai visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galinčias pakankamai parodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariamą sandorį. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas klausia, ar tai reiškia, kad galima atsisakyti taikyti atleidimo nuo PVM apmokestinamajam asmeniui, kuris nesimė 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 d. 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 žmogiškai 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 žmogiškai 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 nesimė visų priemonių, kurių galima iš jo pagrįstai reikalauti, kad vykdytų 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 masinės 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 mokesčių 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 mokesčių 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, ir 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 sukėlavimo rodymų, prekė buvo perduota kiti valstybės narė ir vykdytos visos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

60 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų 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 sukėlavimo rodymų, prekė buvo perduota kiti valstybės narė ir vykdytos visos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.